

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO  
NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ

FLORIANÓPOLIS

2003

**ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ**

**ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO  
NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**FLORIANÓPOLIS**

**2003**


## TERMO DE APROVAÇÃO

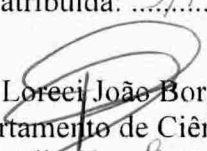
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ

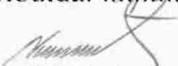
### ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média 9,50, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.


Compuseram a banca:

  
Prof. Ari Ferreira de Abreu, Dr.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída: 9,75

  
Prof. Loreci João Borges, Dr.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída: 9,20

  
Prof. Nivaldo João dos Santos, M.Sc  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída: 8,50

Florianópolis, 17 de fevereiro de 2004.

  
Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.  
Coordenador de Monografia do CCN

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente aos meus pais, por todo seu tempo, apoio, força, amor e carinho dedicados a mim. Devo a eles tudo o que sou hoje.

Ao professor e orientador Dr. Ari Ferreira de Abreu, por toda sua ajuda e atenção especial. Seu auxílio foi fundamental à elaboração desta monografia.

Ao professor Alexandre Zoldan da Veiga, por ter me orientado no início de minha pesquisa.

À minha querida tia, professora e consagrada revisora Maria Tereza de Queiroz Piacentini, por ter abdicado de seu tempo em outros trabalhos para revisar o meu.

Aos professores do centro, por tudo que me ensinaram e, em especial à professora Elisete Dahmer Pfitscher e ao professor Luiz Felipe Ferreira, pela assessoria nesta monografia.

Aos diretores e colaboradores da Tróia Consultoria Empresarial Ltda., pelas entrevistas e por terem cedido os dados práticos, que muito contribuíram para esta pesquisa.

Agradeço, também, aos meus amigos, primos e namorado, por toda a paciência e compreensão nos dias de estresse, e por toda a diversão e alegria que auxiliaram neste processo.



## RESUMO

A legislação brasileira adota, atualmente, a cobrança de dois tributos sobre o lucro das pessoas jurídicas: o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido. A determinação da base de cálculo destes tributos pode ser feita através de três formas de tributação: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. O lucro real utiliza como base de cálculo o próprio lucro contábil, ajustado com adições e exclusões previstas em lei. O lucro presumido é estimado com base em percentuais incidentes sobre a receita bruta. A quantificação do lucro arbitrado é similar à do lucro presumido, diferenciando-se apenas nos percentuais, que são majorados em 20%, somente para a base de cálculo do imposto de renda. O objetivo desta monografia é estudar a aplicação do auto-arbitramento, em situações específicas, com o intuito de diminuir o ônus fiscal da empresa. Para tanto, é necessário que a margem de lucro seja superior a 10,24% da receita bruta do período, para empresas industriais, objeto deste estudo. O lucro arbitrado pode ser usado, com esta finalidade, quando a empresa está impedida de optar pelo lucro presumido, ou quando há risco para a concretização dos lucros, ou ainda quando a lucratividade do negócio está concentrada em determinados trimestres. O lucro real deve ser utilizado nos trimestres de baixa lucratividade ou prejuízo. Contudo, o auto-arbitramento só pode ser exercido se a empresa tiver sua receita bruta conhecida e se deixar de cumprir algum quesito em relação à escrituração. Por isto, apesar da vantagem monetária nos casos particulares, o não cumprimento de uma obrigação fiscal gera um certo preconceito quanto ao uso do lucro arbitrado. Esta pesquisa oferece embasamento teórico sobre as formas de tributação, demonstra a legalidade e legitimidade do uso do lucro arbitrado como planejamento tributário, bem como algumas das vantagens e desvantagens por meio de exemplos elaborados com dados reais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Lucro arbitrado; Lucro real; Margem de lucro; Planejamento tributário.

## **ABSTRACT**

The Brazilian legislation adopts, at the present moment, the collecting of two taxes over the profit of a company: the income tax and the social contribution over the net profit. The determination of the tax base of these duties can be determined by one of the three forms of income taxation: “real profit”, “presumed profit” and “arbitrated profit”. The real profit utilizes the accounting profit, as base of calculation, adjusted with additions and exclusions predicted in law. The presumed profit is estimated based on percentages applied over the gross income. The determination of the arbitrated profit is similar to the presumed profit, differentiating only on the percentages, which are aggravated in 20% for arbitrated profit, for the income tax calculation base only. The object of this research is to study the application of auto-arbitrating, in specific situations, with the purpose of diminishing the value of taxes in a company. In order for making that possible, it is mandatory for the margin of profit to be over 10,24% of the gross income, for industries, the object of this study. The arbitrated profit can also be used, with intention to save money, whenever a company is prohibited from opting for the presumed profit, or when there is high risk of profits realization, or when the profitability of the business is concentrated in parts of the year. The real profit should be utilized during the less profitable trimesters. However, auto-arbitrating can be a valid alternative only if the company knows its gross income in addition to not fulfilling some requirements regarding bookkeeping. Despite the monetary advantage the method brings in some situations, not fulfilling some bookkeeping requirements generates a certain amount of prejudice regarding the use of arbitrated profit. This research offers theoretical foundation about the forms of taxation. It also shows the legality and legitimacy of the use of the arbitrated profit as tax planning strategy, as well as some advantages and disadvantages of the method through examples elaborated with information that actually exists.

**KEY WORDS:** Arbitrated profit; Real profit; Profit margin; Tax planning.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Gráfico do ponto de equilíbrio tributário considerando faturamento constante para uma empresa industrial .....	44
FIGURA 2 – Análise da carga tributária para Empresa de Madeiras.....	54
FIGURA 3 – Comparação da carga tributária .....	56

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Percentuais de estimativa da receita para o lucro presumido a partir de 1996..	23
QUADRO 2 - Percentuais de estimativa da receita para o lucro arbitrado a partir de 1996 ....	26
QUADRO 3 – Ponto de equilíbrio tributário para diversas atividades .....	46
QUADRO 4 – Empresa de Madeiras - informações sobre receita e lucro real – 2002 .....	50
QUADRO 5 – Empresa de Madeiras – informações sobre base de cálculo IR para lucro presumido – 2002 .....	51
QUADRO 6 – Empresa de Madeiras – informações sobre base de cálculo IR para lucro arbitrado – 2002 .....	51
QUADRO 7 – Empresa de Madeiras – informações sobre base de cálculo CSLL para lucro presumido e arbitrado – 2002 .....	51
QUADRO 8 – Empresa de Madeiras – Carga tributária lucro real .....	52
QUADRO 9 – Empresa de Madeiras – Carga tributária lucro presumido .....	52
QUADRO 10 – Empresa de madeiras – Carga tributária lucro arbitrado .....	52
QUADRO 11 – Empresa de Madeiras – Carga tributária lucro real / arbitrado.....	53
QUADRO 12 – Empresa de Madeiras – Comparativo da carga tributária.....	53
QUADRO 13 – Ind. de Alimentos – Carga tributária geral – 2002 .....	55
QUADRO 14 – Ind. de Móveis – Carga tributária geral – 2002 .....	55
QUADRO 15 – Ind. de Embalagens – Carga tributária geral – 2002 .....	56
QUADRO 16 – Análise comparativa entre empresas .....	57
QUADRO 17 – Comparativo entre lucro arbitrado e presumido .....	60

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

IN – Instrução Normativa

IN/SRF – Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

JCP – Juros Sobre o Capital Próprio

LA – Lucro Arbitrado

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LP – Lucro Presumido

LR – Lucro Real

PIS/PASEP – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SRF – Secretaria da Receita Federal

TJLP – Taxa de Juros de Longo Prazo

## SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>III</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>IV</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>V</b>
<b>LISTA DE FIGURAS.....</b>	<b>VI</b>
<b>LISTA DE QUADROS.....</b>	<b>VII</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....</b>	<b>VIII</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1 ASSUNTO.....	11
1.2 TEMA E PROBLEMA.....	12
1.3 OBJETIVOS.....	12
1.4 JUSTIFICATIVA .....	13
1.5 METODOLOGIA.....	15
1.6 LIMITAÇÕES À PESQUISA .....	17
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>19</b>
2.1 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO.....	19
2.1.1 Imposto de Renda (IR).....	19
2.1.1.1 Lucro Real .....	20
2.1.1.2 Lucro Presumido.....	22
2.1.1.3 Lucro Arbitrado .....	25
2.1.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	27
2.2 OUTROS TÓPICOS QUE PODEM MODIFICAR A CARGA TRIBUTÁRIA.....	28
2.2.1 Aspectos Modificadores do Valor.....	28
2.2.2 Aspectos Modificadores do Momento do Pagamento .....	31
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	33
2.3.1 Distinção entre Elisão e Evasão .....	34
2.3.2 Legitimidade do Planejamento Tributário .....	36
2.3.3 Dever do Administrador.....	36
2.4 CONSULTA FISCAL .....	37
<b>3. APRESENTAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>39</b>
3.1 DEMONSTRAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	39
3.1.1 Viabilização do Auto-Arbitramento.....	39
3.2 SITUAÇÕES FAVORÁVEIS À APLICAÇÃO DO AUTO-ARBITRAMENTO .....	42
3.2.1 Regra Geral .....	42
3.2.1.1 Exemplo da Utilização do Ponto de Equilíbrio Tributário .....	44
3.2.1.2 Outras Atividades .....	45
3.2.2 Casos Específicos.....	46
3.2.2.1 Empresas Proibidas de Optar pelo Lucro Presumido .....	46
3.2.2.2 Incertezas Quanto à Opção pelo Lucro Presumido.....	47
3.2.2.3 Lucratividade Concentrada em Parte do Ano .....	48
3.3 EXEMPLOS PRÁTICOS.....	49
3.3.1 Apresentação dos Dados .....	49
3.3.2 Empresa de Madeiras Ltda.....	50

3.3.2.1 Análise dos Dados .....	53
3.3.3 Outros Casos .....	54
3.3.3.1 Análise Comparativa .....	56
<b>4 ASPECTOS RELEVANTES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>58</b>
4.1 COMPARAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO COM LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO.....	58
4.1.1 Lucro Real.....	58
4.1.2 Lucro Presumido .....	59
4.1.3 Outras Vantagens da Aplicação do Método.....	61
4.2 DESVANTAGENS .....	61
4.2.1 Preconceito.....	61
4.2.2 Imagem da Empresa Perante o Mercado.....	63
4.3 LEGALIDADE E SEGURANÇA.....	63
4.3.1 Legalidade.....	63
4.3.2 Segurança .....	64
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>65</b>
<b>6. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>68</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>72</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>84</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 ASSUNTO

À medida que o homem começou a viver em grupo, suas necessidades passaram a adquirir aspecto coletivo. Pequenos grupos ou indivíduos não conseguiam mais suprir algumas dessas necessidades. Portanto, foi preciso organizar instituições com atuação na sociedade, às quais eram atribuídas certos poderes: o Estado.

Dessa maneira, o Estado foi criado para que trouxesse soluções às necessidades coletivas através da prestação de serviços de interesse comum à população, tais como os serviços na área da saúde, educação, segurança e infra-estrutura urbana e viária.

Assim como qualquer organização, o Estado precisa de meios materiais para poder desempenhar suas atividades. A principal maneira de obter tais recursos é a cobrança de tributos. A arrecadação tributária dá-se por meio de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais.

A Contabilidade, ciência cujo objeto é o patrimônio das entidades, deve analisar as organizações como um todo. Sob esta ótica, a área tributária de uma empresa, por afetar os seus resultados e conseqüentemente o seu patrimônio, é objeto da Contabilidade.

Existem diversas esferas de atuação do contador na área tributária. Ele pode atuar tanto no cálculo e na escrituração de tributos como no campo de gestão e planejamento tributário.

Planejamento tributário é um conjunto de técnicas que, através de práticas lícitas, visa evitar a incidência do tributo, reduzir o seu montante ou retardar seu pagamento. Assim, por meio da escolha de procedimentos legalmente aceitos, é possível diminuir o impacto dos tributos no fluxo de caixa dos contribuintes.

Devido à carga tributária brasileira, uma das maiores do mundo em relação ao PIB, o planejamento tributário é visto, atualmente, como um método de gerenciamento de gastos,



fundamental à lucratividade e à continuidade dos negócios.

Dentre as diversas maneiras de economia fiscal, o uso do Lucro Arbitrado é pouco empregado e estudado. Apesar de sua pequena aplicação, este método de tributação pode, em determinadas situações, reduzir os encargos tributários das empresas.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA

O objeto de estudo deste trabalho é a tributação com base no lucro arbitrado, como forma de planejamento tributário.

O estudo compara, apenas em situações específicas, o valor dos dois tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas – o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido – nas três formas de determinação da base de cálculo: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

Inclui também na comparação a utilização conjunta, em um mesmo ano civil, de duas formas de apuração: lucro real e lucro arbitrado. Neste sentido a questão norte desta pesquisa é saber se existem situações em que o contribuinte pode valer-se da tributação com base no lucro arbitrado, para, com segurança e dentro da legalidade, majorar o resultado de sua empresa.

## 1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral desta monografia é estudar como os contribuintes podem, em situações específicas, reduzir a carga tributária das empresas, valendo-se da tributação com base no lucro arbitrado, ou, em um mesmo ano civil, do lucro real e do lucro arbitrado, no lugar da utilização exclusiva do lucro real ou do lucro presumido.

Os objetivos específicos são:

- a) identificar quais os tributos que incidem sobre o lucro das pessoas jurídicas, bem como as alíquotas de cada um deles;
- b) estudar as formas e a periodicidade de determinação do lucro fiscal, inclusive as condições para a utilização de cada uma delas;
- c) apresentar comparações da tributação decorrente da aplicação do lucro presumido, do lucro arbitrado, do lucro real e dos dois últimos em conjunto;
- d) mostrar, através de exemplos com dados reais, a ocorrência de situações específicas nas quais a utilização da tributação com base no lucro arbitrado, em todo ou em apenas parte de um ano civil, resulta em menor ônus fiscal em relação à utilização exclusiva do lucro real ou do lucro presumido.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

Indivíduos investem seu dinheiro na criação de empresas com um objetivo maior, a obtenção de resultado. Não se pode esquecer que as organizações também têm objetivos sociais, como criar empregos, agregar benefícios ao lugar onde está instalada, melhorar a condição de vida de seus funcionários, entre outros. Porém, para cumprir sua finalidade social as empresas precisam gerar lucros.

Com o intuito de incrementar a lucratividade, as entidades são organizadas de modo que cada setor, no desenvolvimento de suas próprias tarefas, contribua para o alcance dos objetivos empresariais como um todo. Esta contribuição pode ser direta ou indireta. Setores de atividades ligadas à finalidade da empresa contribuem diretamente. Já setores relacionados a atividades que servem como um meio, colaboram de maneira indireta.

Vendedores, em uma empresa comercial, estão contribuindo de maneira direta para obtenção de lucros quando fazem uma boa venda (atividade fim). Em outro exemplo, a faxineira de um restaurante, que presta serviços ligados à atividade-meio, ajuda indiretamente

na obtenção de receitas ao deixar o local limpo para que clientes achem-no agradável e retornem.

O papel tradicional dos contadores é a identificação, mensuração e comunicação das informações financeiras sobre a entidade para seus interessados, tanto no ambiente interno como externo à organização. Informações elaboradas corretamente e entregues à administração no momento apropriado são imprescindíveis para a adequada tomada de decisões. Logo, como regra geral, temos os contadores como participantes de uma atividade-meio da empresa. Ao fazer seu trabalho, contribuem indiretamente para a obtenção dos lucros.

Geralmente o participante indireto é menos valorizado que aquele que coopera diretamente para a formação do resultado. É usual premiar vendedores com comissões, bem como funcionários de fábricas quando há aumento de produtividade. Já os funcionários de atividades indiretas, costumeiramente, não recebem gratificações adicionais ao fazer um bom trabalho.

Contadores, como são executores de atividades-meio, normalmente não recebem reconhecimento adicional ao exercer seu trabalho com competência. Uma exceção a este fato é o contador que atua na área tributária, na qual, planejando e minimizando a carga fiscal da empresa, pode contribuir diretamente para a geração de lucros.

Reduzir a carga tributária não é uma tarefa simples. A economia de tributos deve ser feita dentro da legalidade. A interpretação das leis fiscais não é sempre clara, podendo trazer divergências de entendimento. Mesmo sem a intenção de agir de má-fé, um contador pode interpretar inadequadamente a legislação e acabar por trazer litígios custosos à organização.

É papel do contador conhecer a legislação pertinente e certificar-se de que sua aplicabilidade não poderá ser considerada ilícita e, concomitantemente, procurar maneiras para que, dentro da legalidade e com segurança, a empresa obtenha economias no pagamento de tributos.

Ao colaborar diretamente para a formação do lucro da empresa, contadores podem receber reconhecimento direto por seu trabalho, o que contribui para a valorização pessoal e a da classe contábil.

A contabilidade, para acompanhar o desenvolvimento econômico, vem passando por modificações acentuadas em seus conceitos básicos. O profissional contábil deve conquistar seu reconhecimento público, desenvolvendo sua atividade com uso de metodologias e técnicas modernas, como o planejamento tributário, para adquirir vantagem em um ambiente extremamente competitivo como o mercado atual.

Contadores que se utilizam do planejamento tributário podem e devem demonstrar aos seus superiores hierárquicos na empresa as vantagens fiscais geradas, com o objetivo de receber o devido mérito.

Este estudo aborda uma técnica que contribui para uma importante área de atuação dos contadores – de planejamento tributário – que não é explorada com profundidade na Universidade. Também evidencia uma opção criativa, e da mesma maneira não aprofundada na Graduação: a utilização do lucro arbitrado com objetivo de economia fiscal.

## 1.5 METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos deste estudo é utilizada a pesquisa bibliográfica.

A **pesquisa bibliográfica** é um meio de ação e de investigação do pesquisador. É a pesquisa que se efetua tentando resolver um problema ou adquirir novos conhecimentos a partir de informações já publicadas. Seu objetivo é desvendar, recolher e analisar as principais contribuições teóricas sobre um determinado fato, assunto ou idéia.

A investigação feita mediante pesquisa bibliográfica consiste em levantamento da bibliografia existente sobre o tema, leitura e documentação da bibliografia e seleção final do material coligido. (EGGERT, *et al.* 1998, p. 12)

A leitura busca fundamentar a hipótese, tratando de encontrar, nos diferentes textos, as passagens, conceitos e idéias que melhor possam colaborar para o esclarecimento do

problema. As anotações feitas durante a leitura constituem a documentação preparatória da maior importância para a comunicação científica. Para organização do material pesquisado são utilizadas fichas-resumo, que podem ser entendidas como uma

síntese de um livro, capítulo, trecho ou de vários livros, visando à elaboração de um trabalho ordenado de conclusões pessoais ou de grupo. É preciso ressaltar que variam os objetivos do resumo de acordo com os interesses básicos que podem ser classificação, informação ou de crítica. (HÜHNE, 1990, p. 47)

Utiliza-se o estudo de jurisprudência e de casos práticos para obter conhecimento através de fatos previamente resolvidos.

Com a finalidade de contemplar os objetivos de explicar como contadores podem se valer da tributação pelo lucro arbitrado, como meio de redução da carga tributária das empresas, são feitas entrevistas focalizadas com contadores de escritório de consultoria que se valem desta situação para assimilar conhecimento adquirido por suas experiências na área.

*Entrevista focalizada.* Há um roteiro de tópicos relativos ao problema que se vai estudar e o entrevistador tem liberdade de fazer as perguntas que quiser: sonda razões e motivos, dá esclarecimentos, não obedecendo, a rigor, a uma estrutura formal. (LAKATOS, MARCONI, 1990, p. 85)

Conjuntamente com a metodologia de pesquisa já citada, vê-se a necessidade de serem apresentadas situações verídicas na qual a utilização do lucro arbitrado trouxe economia às empresas, com a finalidade de acrescentar exemplos práticos a este estudo.

As empresas analisadas, todas industriais, possuem algumas particularidades que permitem a aplicação do método de planejamento tributário demonstrado neste estudo. É fundamental que possuam receita bruta conhecida, possibilitando o auto-arbitramento em todo o ano civil ou apenas em parte dele.

A coleta destes dados, após organizada e estruturada, é comunicada através de uma monografia.

A monografia é uma maneira de tornar público este trabalho.

Todo o trabalho de pesquisa necessita ser tornado público para adquirir caráter científico. A pesquisa científica torna-se contribuição mais efetiva para a ciência e

para a sociedade quando os trabalhos são publicados e difundidos para a comunidade. (EGGERT *et al.* 1998, p. 5)

Segundo Moraes ([1993], p. 6), “Em seu sentido etimológico, monografia forma-se do grego *monos* (um só) e *graphem* (escrever). Monografia, portanto, significa a apresentação por escrito de um só tema, exaustivamente estudado e bem delimitado.”

Para alcançar os objetivos propostos, este trabalho é estruturado com três capítulos, além da introdução e considerações finais. O primeiro trata da apresentação de base teórica para o entendimento do tema abordado. O segundo esclarece aspectos relevantes ao planejamento tributário através da tributação com base no lucro arbitrado, bem como apresenta exemplos com dados reais nos quais este foi aplicado. O terceiro descreve algumas das vantagens e desvantagens do lucro arbitrado em relação a outros métodos de tributação e também discorre sobre aspectos legais relativo ao planejamento.

## 1.6 LIMITAÇÕES À PESQUISA

É importante ressaltar que esta monografia não tem a pretensão de esgotar todos os pontos relevantes à utilização do lucro arbitrado como meio de planejamento fiscal. Tal tarefa exige pesquisa exaustiva e extensa em matéria tributária, a qual necessita também de permanente atualização. O foco deste trabalho encontra-se no tratamento dado ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e à Contribuição Social Sobre o Lucro, nas situações específicas abordadas.

Este trabalho não inclui as empresas tributadas pelo SIMPLES no estudo comparativo, uma vez que estas não apuram lucro para efeito de pagamento do imposto de renda ou da contribuição social.

São utilizados dados reais fornecidos pelas empresas nos exemplos de aplicação das formas de tributação sobre o lucro, não cabendo a este estudo a verificação do aproveitamento de todos os incentivos fiscais.

Os efeitos decorrentes das variações do valor do PIS, da COFINS e do crédito presumido do IPI são desconsiderados nas comparações das diferentes formas de tributação, pois não contemplam os objetivos deste estudo. Empresas que pretendam aplicar o método de planejamento proposto devem considerar seus efeitos para o cálculo da carga tributária a pagar.

Esta monografia foi elaborada com base na legislação vigente até novembro de 2003, portanto quaisquer alterações legais posteriores a esta data devem ser desconsideradas.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo aborda conceitos necessários para a compreensão dos objetivos arrolados, bem como dos tributos sobre o lucro, das diferentes formas de sua apuração e de seus aspectos legais. Também trata de outras questões fiscais que, de acordo com a forma de apuração adotada, podem modificar o valor da carga tributária. Apresenta, ainda, enfoques a respeito de planejamento tributário.

### **2.1 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO**

Os tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas são o Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, que, segundo Amaral (2003 p. 4), representam 20,8% de toda a arrecadação fiscal do Brasil no ano de 2002.

#### **2.1.1 Imposto de Renda (IR)**

O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas é o lucro. Entende-se por fato gerador a

concretização da hipótese de incidência prevista na lei, gerando a obrigação tributária; em outras palavras, é a situação ou causa, de conteúdo econômico que, ocorrendo cria a obrigação de pagar determinado imposto. É um ato ou fato que gera uma obrigação tributária. (SHINGAKI, 2001, p.10)

Para a quantificação do valor do imposto de renda, é necessário conhecer sua alíquota e base de cálculo, pois, como esclarece Watanabe (2003, p. 20), base de cálculo é “o montante sobre o qual será aplicada a alíquota do tributo”.

A alíquota do imposto de renda incidente sobre a base de cálculo é de 15% (art. 3º, Lei nº 9.249/95). É cobrado um adicional de 10% sobre o lucro que ultrapassar R\$ 20.000,00 ao mês



(RIR/99 art. 42).

No Brasil há diferentes formas de determinar a base de cálculo do imposto sobre a renda, ou seja, de apurar o lucro tributável: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

#### 2.1.1.1 Lucro Real

Conceitua-se lucro real como sendo um dos tipos de lucro tributável para fins da legislação do imposto de renda. Difere do lucro líquido apurado contabilmente por ser ajustado conforme prescrito na legislação fiscal. O artigo 277 do RIR/1999 diz que “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º)”.

##### **a) Base de Cálculo**

A Secretaria da Receita Federal, que administra e arrecada o tributo, esclarece como apurar a base de cálculo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real:

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no Lalur, observando-se que:

1) Serão adicionados ao lucro líquido (RIR/1999, art. 249):

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

2) Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/1999, art. 250):

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (Exemplo: depreciação acelerada incentivada);

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real.

3) Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os

prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real de períodos anteriores e registrado no Lalur (parte B), (Lei nº 8.981, de 1995, art. 42). (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta 242, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br))

## **b) Opção**

Estão obrigadas à apuração com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); (RIR/99, art. 246)

A partir do ano civil de 2003, o valor de vinte e quatro milhões de reais, citado no inciso I, foi alterado para quarenta e oito milhões de reais.

As demais pessoas jurídicas, mesmo que não obrigadas, podem optar pelo lucro real, desde que procedam à escrituração referida na alínea “d” deste trabalho.

## **c) Apuração**

O lucro real pode ser apurado trimestralmente, nos períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Pode, também, ser apurado em período anual, com encerramento em 31 de dezembro. Exceto quanto ao lucro arbitrado, a opção por uma destas formas é irretratável para todo o ano-calendário e deve ser feita quando do pagamento

da primeira parcela do imposto.

Na opção pela apuração anual, o pagamento é mensal, por estimativa, valendo-se da mesma base de cálculo utilizada para a apuração do lucro presumido, como será visto adiante. Ao final do ano-calendário é necessário apurar o lucro real e recolher a diferença paga a menor. Ou então, pleitear a restituição paga a maior ou ainda compensá-la com o valor a pagar de outros tributos federais (Lei nº 9.430/96, art. 2º, 6º e 74, e Lei nº 10.637/02, art. 49).

A pessoa jurídica optante pelo lucro real por estimativa pode suspender ou reduzir o valor do imposto devido em cada mês, na condição de demonstrar, através de balancetes ou balanços mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor calculado com base no lucro real até o período em curso, conforme artigo 230 do RIR/99.

#### **d) Escrituração Contábil e Fiscal**

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real deve manter escrituração conforme exigido pelas leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º). Os artigos 258 e 259 do RIR/99 dispõem sobre a obrigatoriedade da elaboração do livro diário e razão. Além destes, há outros livros necessários:

A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em lei e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

I - para registro de inventário;

II - para registro de entradas (compras);

III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;

IV - para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;

V - de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor. (art. 260, RIR/99)

O LALUR pode ser melhor entendido:

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977 em obediência ao § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação para o imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração futuros (RIR/1999, art. 262). (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta 265, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br))

#### **2.1.1.2 Lucro Presumido**

O contribuinte, desde que não seja obrigado à apuração pelo lucro real, pode optar por estimar seu lucro tributável aplicando, sobre sua receita bruta, as alíquotas previstas na legislação.

Podem, excepcionalmente, optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas enquadradas no REFIS, até então obrigadas ao lucro real:

As pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real poderão optar pelo lucro presumido durante o período em que estiverem submetidas ao PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (Refis), exceto Instituições Financeiras inclusive as equiparadas, e as *factoring*. (PERGUNTAS E RESPOSTAS, p. 630, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

#### a) Base de Cálculo

A base de cálculo para o imposto de renda e adicional é a parcela do lucro presumido, relativa à receita bruta, acrescida das demais receitas operacionais e dos ganhos de capital. O artigo 223 do RIR/99 trata dos percentuais a serem aplicadas sobre a receita bruta para a estimar o lucro, listados abaixo:

ATIVIDADES	PERCENTUAL
Revenda de combustíveis	1,6
Fabricação própria (indústria)	8,0
Revenda de mercadorias	8,0
Industrialização p/ encomenda	8,0
Transporte de cargas	8,0
Serviços hospitalares	8,0
Atividade rural	8,0
Serv. Transporte/ exceto cargas	16,0
Administração de consórcios	32,0
Hotelaria e estacionamento	32,0
Serv. Profissionais habilitados	32,0
Representante comercial	32,0
Administração e locação de imóveis	32,0
Corretagem em geral	32,0
Serviços da construção civil	32,0

QUADRO 1 - Percentuais de estimativa da receita para o lucro presumido a partir de 1996

As pessoas jurídicas prestadoras de serviços, com exceção das prestadoras de serviços hospitalares e das sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$ 120.000,00, podem apurar o lucro presumido com o percentual de 16%. Porém, ao exceder o limite, estão sujeitas a pagar a diferença no mês subsequente, relativa a cada mês transcorrido (RIR/99, art. 519, §§ 4º a 7º).

#### **b) Opção**

A opção pelo lucro presumido, manifestada com o pagamento da primeira parcela do tributo, é definitiva para o todo o ano-calendário (RIR/99, art. 516, § 1º e 4º), com três exceções.

A primeira é concedida às pessoas jurídicas inscritas no REFIS, originalmente obrigadas ao lucro real, que optaram pelo lucro presumido. Ao terminarem sua adesão ao programa são obrigadas à apuração do restante do período com base no lucro real.

A segunda, para as empresas prestadoras de serviços, face ao aumento da base de cálculo da contribuição social de 12% para 32%:

A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres." (Art. 22, parágrafo único da Lei nº 10.684/2003)

A terceira ocorre quando as empresas enquadram-se no lucro arbitrado.

#### **c) Apuração**

O lucro presumido deve ser apurado trimestralmente, nos períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

A pessoa jurídica optante por este tipo de tributação tem a escolha de reconhecer a receita pelo regime da competência ou de caixa. A opção do último está condicionada à manutenção da escrituração do livro Caixa e à observação das demais exigências impostas pela IN SRF no 104/98.

### 2.1.1.3 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado é um método alternativo para a quantificação da renda tributável para as pessoas jurídicas. É aplicado apenas nos casos previstos pela legislação do imposto de renda.

#### a) Condições que Levam ao Arbitramento

O lucro arbitrado, apurado trimestralmente, será cabível às empresas quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. (RIR/99, art. 530)

Basta o não-cumprimento de apenas uma das condições supracitadas para levar a empresa à tributação pelo lucro arbitrado.

O Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, *apud* Campos (2001, p. 1183), já firmou jurisprudência no sentido de que basta não escriturar o L.A.L.U.R. para levar à obrigatoriedade pelo lucro arbitrado (acórdão nº 103-04.109/82); ou não preencher tão-somente o Livro Diário (acórdão nº 101-72.709/81) ou mesmo tão-somente o Livro de Registro de Inventário (acórdão nº 103-04.257/82).

#### b) Auto-arbitramento

Como regra geral, o arbitramento do lucro é aplicado pelo agente fiscal, no caso, a

Secretaria da Receita Federal.

Porém, a partir de 01/01/1995, desde que conhecida a receita bruta, o contribuinte pode proceder ao auto-arbitramento e efetivar o pagamento dos tributos com base no lucro arbitrado (Lei nº 8.981/95, art. 47, §§ 1º e 2º, Lei nº 9.430/96, art. 1º).

### c) Base de Cálculo

A base de cálculo, quando conhecida a receita bruta, é composta do valor resultante da aplicação dos percentuais para estimativa sobre a receita, conforme quadro 1, adicionado das demais receitas operacionais e dos ganhos de capital.

Os percentuais aplicáveis para o cálculo do lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, são os mesmos usados para o cálculo do lucro presumido, acrescidos de 20%, conforme:

ATIVIDADES	PERCENTUAL
Revenda de combustíveis	1,92%
Fabricação própria	9,6%
Revenda de mercadorias	9,6%
Industrialização p/ encomenda	9,6%
Transporte de cargas	9,6%
Serviços hospitalares	9,6%
Atividade rural	19,2%
Serv. Transporte/ exceto cargas	19,2%
Administração de consórcios	38,4%
Hotelaria e estacionamento	38,4%
Serv. Profissionais habilitados	38,4%
Representante comercial	38,4%
Administ. Locação de imóveis	38,4%
Corretagem em geral	38,4%
Serviços da construção civil	38,4%
Factoring	38,4%
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	45,0%

QUADRO 2 - Percentuais de estimativa da receita para o lucro arbitrado a partir de 1996

As empresas exclusivamente prestadoras de serviços tributadas com base no lucro arbitrado podem usufruir da redução do percentual de arbitramento, assim como acontece com a estimativa e o lucro presumido, como descrito na parte final da alínea “a” do tópico 2.1.1.2 desta monografia.

Quando a pessoa jurídica não tiver receita bruta conhecida, o arbitramento só pode ser efetuado pelo Fisco, nos termos do artigo 535 do RIR/99.

#### **d) Apuração**

O lucro arbitrado será apurado em períodos trimestrais, com encerramento ao final de cada trimestre do ano civil.

O arbitramento do lucro, opção manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única, pode abranger todo o ano-calendário. Porém, é assegurada a tributação com base no lucro real ou presumido quanto aos trimestres não submetidos ao arbitramento, desde que a pessoa jurídica atenda aos quesitos para a opção e cumpra as obrigações acessórias do sistema de apuração do lucro que escolher (RIR/99, art. 531, inciso I).

### **2.1.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

A contribuição social sobre o lucro líquido, referida também como contribuição social, é uma contribuição parafiscal instituída pelos artigos 149 e 195 da Constituição Federal e cobrada pelo Ministério da Fazenda.

Para as empresas optantes pelo lucro real, a base de cálculo é o lucro contábil, ajustado por adições e exclusões previstas na legislação fiscal.

Para as optantes pelo lucro presumido ou arbitrado, a base de cálculo é a soma dos seguintes valores: 12% sobre a receita bruta auferida no período, mais 100% das demais receitas operacionais e dos ganhos de capital.



A partir de 1º de setembro de 2003, por força do art. 22 da Lei nº 10684/2003, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado, cuja atividade seja a intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza e a prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte, o percentual de base de cálculo, em relação à receita bruta, passou a ser de 32%. Para as demais atividades os percentual continua de 12%.

A alíquota que incide sobre a base de cálculo é de 9%. Aplicam-se à contribuição social as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

## 2.2 OUTROS TÓPICOS QUE PODEM MODIFICAR A CARGA TRIBUTÁRIA

O valor do imposto de renda e da contribuição social incidentes sobre o lucro tributável, ou o momento do seu pagamento, podem ser alterados por diversos motivos.

Dentre tais questões, existem algumas que produzem efeitos diferentes, de acordo com a forma de apuração da base de cálculo adotada.

### 2.2.1 Aspectos Modificadores do Valor

Cada uma das formas de apuração da base de cálculo do lucro possui particularidades que devem ser consideradas na avaliação de um planejamento tributário. Dentre estas peculiaridades, alguns procedimentos podem alterar o valor do imposto de renda e da contribuição social a pagar, bem como de outros tributos a eles vinculados.

#### a) Juros sobre o Capital Próprio

A distribuição de juros sobre o capital próprio é uma forma de a pessoa jurídica remunerar os sócios ou acionistas. São calculados sobre o valor do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº 9.249, de

1995, art. 9º), conforme descrito no artigo 347 do RIR/99.

Para as pessoas tributadas com base no lucro real, os juros são dedutíveis para efeito do imposto de renda e da contribuição social, dentro do limite especificado em lei, que é de:

a) cinquenta por cento do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos juros, após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) cinquenta por cento dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores (as reservas de lucros somente foram incluídas para efeito do limite da dedutibilidade dos juros a partir de 1º/1/1997, pela Lei nº 9.430, de 1996, art. 78). (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta 555, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br))

Os juros, porém, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, quando do pagamento ou crédito.

A distribuição de dividendos, isenta de imposto de renda, não constitui despesa, e, por consequência, não é dedutível para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Reduzindo o lucro tributável, a remuneração aos sócios através do pagamento de juros sobre o capital próprio gera menor carga tributária à empresa, em relação à distribuição de dividendos.

#### **b) Incentivos Fiscais**

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real são contempladas com alguns incentivos fiscais, podendo deduzir o montante pago, integralmente ou no limite legal estipulado, do imposto devido. São eles:

Caráter Cultural e Artístico, Programa de Alimentação ao Trabalhador, Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário, Atividade Audiovisual, Fundos do Direito da Criança e do Adolescente, Regionais de Redução e/ou Isenção do Imposto, e de Redução por Reinvestimento, em conformidade com a legislação pertinente (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, Manual de Preenchimento DIPJ, item 17.1.6.4)

#### **c) PIS/PASEP e COFINS**

A partir de dezembro de 2002 o valor devido referente aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) passou a ser não-

cumulativo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, com alíquota de 1,65%. A Lei nº 10.637/2002 fixa normas para seu cálculo.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado continuam a recolher o PIS/PASEP no sistema cumulativo, à alíquota de 0,65% sobre a receita bruta.

Em 31/10/2003 o Governo Federal editou a MP nº 135, na qual foi introduzida a não cumulatividade da COFINS, que passa a vigorar a partir de primeiro de fevereiro de 2004. Seu cálculo é semelhante ao do PIS/PASEP, de 7,6% no regime não-cumulativo, aplicável tão-somente às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

As pessoas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado, no regime cumulativo, continuam a recolher a COFINS à alíquota de 3%.

No regime não-cumulativo, as empresas exportadoras têm direito a manter os créditos de PIS/PASEP e da COFINS nas entradas de insumos, imobilizado, juros e outras definidas em lei.

#### **d) Crédito Presumido do IPI**

Através da Lei nº 9.363, de 16/12/1996, foi instituído benefício em favor das empresas exportadoras, mediante crédito presumido do IPI, para ressarcir o conteúdo do PIS/PASEP e da COFINS nos insumos.

Para o cálculo do crédito, que é apurado trimestralmente, determina-se a relação entre a receita de exportação e a receita total da empresa. Em seguida, tal relação é aplicada sobre o valor equivalente a 5,37% do valor das aquisições de matérias-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

A partir de 10/09/2001, através da Lei nº 10.276, foi permitido um sistema alternativo de cálculo, considerando a nova alíquota da COFINS, de 3%.

A partir de dezembro de 2002, para as empresas tributadas pelo lucro real, o percentual relativo aos insumos foi reduzido para 4,0%, face ao PIS/PASEP não-cumulativo.

E a partir de fevereiro de 2004, as empresas tributadas pelo lucro real deixarão de receber o crédito presumido do IPI, uma vez que nessa data a COFINS também passará a ser não-cumulativa.

Quanto às empresas tributadas pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado, continuarão a fazer jus ao crédito presumido do IPI, conforme os ditames das Leis nº 9.363/96 e nº 10.270/01.

### **2.2.2 Aspectos Modificadores do Momento do Pagamento**

Em determinadas situações, procedimentos tributários causam efeitos diferenciados conforme a forma de apuração da base de cálculo do lucro fiscal, sem modificar o valor do tributo devido, porém alterando o momento de seu recolhimento.

#### **a) Tributação Diferida no LALUR**

O LALUR é um livro composto de duas partes, com igual quantidade de folhas em cada uma, chamadas de parte A e parte B.

A parte A é destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), com a finalidade de demonstrar o lucro real. A parte B é destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros, conforme esclarece a Secretaria da Receita Federal:

Na parte B serão mantidos os registros de controle de valores que, pela sua característica, integrarão a tributação de períodos subseqüentes, quer como adição, quer como exclusão ou compensação. Como exemplos (lista não exaustiva) podem ser citados:

adições: receitas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização, ressaltando-se que as receitas de variações cambiais apropriadas na contabilidade pelo regime de competência são inicialmente excluídas no Lalur e, quando realizadas, são adicionadas; receitas de deságios de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; valores relativos à depreciação acelerada incentivada; lucro inflacionário apurado até 31/12/1995;

exclusões: custos ou despesas não dedutíveis no período de apuração em decorrência de disposições legais ou contratuais; despesas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização; despesas de ágios amortizados de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos;

compensações: prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores, sejam operacionais ou não operacionais, de períodos anuais, ou trimestrais segundo o regime de apuração;

Embora não constituam valores a serem excluídos do lucro líquido, mas dedutíveis do imposto devido, deverão ser mantidos controles dos valores excedentes, a serem utilizados no cálculo das deduções nos anos subsequentes, dos incentivos fiscais com programas de alimentação do trabalhador (RIR/1999, art. 582 e IN SRF no 28/1978). (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta 270, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br))

Os valores diferidos na parte B do LALUR são dedutíveis do imposto de renda para as pessoas tributadas com base no lucro real. Aquelas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado devem incluir os valores diferidos na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, antecipando, assim, a incidência destes tributos, comparada com a do lucro real.

#### **b) Utilização do Regime de Caixa**

As empresas tributadas pelo lucro real e pelo lucro arbitrado devem, obrigatoriamente, adotar o regime de competência em suas operações.

As empresas tributadas pelo lucro presumido podem, opcionalmente, adotar o regime de caixa (IN/SRF nº 104/98).

A adoção do regime de caixa resulta na postergação, nas operações de venda a prazo, do momento de recolhimento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

No caso específico dos créditos de clientes a receber cujos valores não forem honrados, a vantagem também é quantitativa em relação ao lucro arbitrado, pois, no regime de caixa, créditos de clientes que jamais serão recebidos nunca integrarão a base de cálculo do lucro presumido.

#### **c) Saldos de Prejuízos Fiscais**

Os saldos de prejuízos fiscais de períodos anteriores, do imposto de renda e da

contribuição social, são utilizados para abater, até o percentual de 30%, o valor do lucro real gerado.

Tais saldos, controlados na parte “B” do LALUR, não podem ser utilizados quando a empresa passa a optar pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado. Caso a pessoa jurídica retorne ao regime do lucro real, os saldos então existentes podem ser utilizados na compensação de lucros futuros (IN/SRF nº 21/92, art. 22 *apud* PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta nº 582).

Assim, se a empresa valer-se do lucro real, consumirá de imediato parte ou todo o seu prejuízo fiscal. Se adotar o lucro presumido ou arbitrado, postergará a utilização dos prejuízos para períodos futuros. Este descompasso no tempo deve ser considerado no planejamento tributário.

## 2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para alcançar o êxito no mundo dos negócios, é preciso tomar decisões visando a manutenção do lucro e a continuidade do empreendimento. No mercado competitivo existente atualmente, o planejamento é fundamental à prosperidade futura de qualquer negócio, assim:

Por definição, planejamento implica o desenvolvimento de um programa para realizar os objetivos e metas da organização. Por isso o planejamento envolve reconhecer a necessidade de ação, investigar e analisar a necessidade, desenvolver uma proposta de ação com base na investigação e na análise, e tomar uma decisão. (MEGGINSON, MOSLEU, PETRI, 1986, p. 104)

Com o passar dos anos e devido ao crescimento da carga fiscal brasileira, o planejamento tributário vem ganhando importância dentro da gestão empresarial, como parte integrante e indispensável da sua administração, necessário ao cumprimento dos objetivos e metas das organizações. Como é salientado:

no planejamento empresarial, inúmeras decisões precisam ser tomadas com vistas à realização do lucro, objetivo precípua da empresa. A escolha do setor, do produto, da matéria prima, do fornecedor, da região; a opção pela verticalização ou pela

horizontalização da produção; a definição do mercado visado: local, regional, nacional, internacional; a escolha do público-alvo, da mídia; as decisões sobre o financiamento da planta industrial e da produção: com capital de risco ou de empréstimo; a opção por esta ou aquela forma societária - essa, entre outras inúmeras decisões, precisam ser tomadas pelo empresário. Nesse amplo contexto, a tributação exerce um papel importantíssimo. (AMARO, 1995, p. 115)

A carga tributária do Brasil reforça a relevância do planejamento tributário, na conjuntura atual, como forma de controle. Deste modo:

Em época de mercado competitivo e recessivo, de aumento da concorrência entre as empresas nacionais, o *planejamento tributário* assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos de produção. (MARTINES, 2002, p. 01)

O planejamento fiscal engloba medidas tomadas pelos contribuintes, com o objetivo de aumentar seus resultados. Assim, ele é visto como

um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la. (ZANLUCA, [2002], p. 01)

O planejamento tributário também é entendido como

a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha sofrer o menor ônus fiscal possível". (MARINS, 2002, p. 33)

É importante ressaltar que o planejamento fiscal pode ser empregado com segurança pelas empresas, sem a utilização de práticas ilícitas. A economia legal de tributos é denominada elisão fiscal. É chamada evasão a que emprega práticas ilícitas.

### 2.3.1 Distinção entre Elisão e Evasão

Ambos os conceitos englobam ações ou omissões com a finalidade de eliminar, reduzir, ou postergar um exação fiscal, sendo tênue a linha que as distingue.

#### a) Evasão

Quando atos contrários à lei, como omissão ou simulação, são praticados pelo contribuinte com a finalidade de diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos, tem-se a evasão fiscal. Shingaki (2002, p. 25) conceitua a evasão fiscal como “toda e qualquer ação ou omissão ilícita tendente a eliminar o cumprimento de obrigação tributária”.

Quando a conduta proibida se enquadra em transgressão penal tributária ocorre a sonegação. Sobre esta forma entende-se que

Pratica crime tributário quem suprime ou reduz tributo por meio de supressão de informações ou por meio de informação falsa, ou através da inserção de dado inexato em livros ou documentos fiscais, ou mesmo pela falsificação ou alteração de nota fiscal ou negar-se a emití-la, ou através de outras condutas consideradas fraudulentas. (MARINS, 2002, p.31)

É importante ressaltar que o não-pagamento de tributos caracterizado pela inadimplência fiscal não tipifica a sonegação. Uma vez que a obrigação perante o fisco foi reconhecida, a falta de pagamento não possui natureza criminal.

Podem ser definidas como fraude ações ou omissões dolosas tendentes “a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” (Lei 4.502/64, art. 72).

## **b) Elisão**

A elisão engloba medidas criativas e legais, elaboradas a partir da escolha entre dois ou mais caminhos explícitos na lei ou através de brechas encontradas na legislação. Assim, “Se evasão é sempre fraudulenta, a elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias” (Huck, 1998, p. 11).

É consenso, entre vários estudiosos da área tributária, a afirmação de que a elisão ocorre quando os procedimentos, legalmente aceitos, são efetuados antes da ocorrência do fato gerador, como confirma o autor:



A elisão fiscal representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário. (MARTINEZ, 2002, p. 2)

Neste sentido, outra abordagem referente a elisão é também esclarecedora:

[...] a elisão, que visa elidir validamente a obrigação tributária, caracteriza-se pela prática de atos, ou pela omissão de atos, antes da ocorrência do fato gerador de uma dada obrigação tributária, e sem que a atitude ativa ou omissiva do sujeito passivo em potencial represente violação de dispositivo legal. Quanto a este último aspecto, é de particular importância a efetividade das ações da pessoa, de maneira a que não haja uma situação de mera simulação dos fatos, através da exteriorização de uma realidade aparente, mas não real. A elisão, portanto, evita que a hipótese de incidência prevista em tese na lei se consuma em fato impositivo atual e efetivo, afastando, destarte, o nascimento da relação jurídica tributária. (OLIVEIRA, 1998, p. 109)

### 2.3.2 Legitimidade do Planejamento Tributário

De acordo com Shingaki (2002, p.09), alguns princípios legais servem como base e até mesmo justificam a existência do planejamento tributário. Derivados da Constituição Federal, certificam ao contribuinte segurança e respaldo à elisão:

*Legalidade estrita:* “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei” (CF, art. 5º, II).

O art. 150, I, da Constituição Federal assegura que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem estar estabelecido em lei.

*Irretroatividade:* Também o art. 150, III, proíbe o Estado de cobrar tributos referentes a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os tiver instituído.

Estas passagens garantem a segurança das relações entre o Estado e os contribuintes ao regular que a obrigação tributária deve estar inteiramente disciplinada em lei.

### 2.3.3 Dever do Administrador

A redução de custos e despesas através do planejamento tributário é uma opção da empresa, que, para tanto, deve utilizar-se de medidas lícitas e preventivas. Zanluca

(Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>>) vai mais longe ao enquadrar o planejamento tributário como uma obrigação do dirigente empresarial. Seguindo o mesmo pensamento, outro autor ressalta que,

quando realizado dentro das formas lícitas, é um ramo da administração tributária, devendo ser considerado também como uma atividade da rotina empresarial de significativa importância, especialmente quando o próprio legislador impôs ao administrador o dever de empregar todos os recursos - obviamente, legais - que estiverem ao seu alcance, no sentido de lograr os fins e no interesse da empresa. (ROLIM, 1998, p. 52 e 53)

A imposição do legislador referida pelos autores supracitados está contida na Lei das Sociedades Anônimas, que reza:

o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

[e que] deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia (Lei 6.404/76, art.153 e 154).

## 2.4 CONSULTA FISCAL

Há procedimentos ou fatos ligados à área tributária cuja utilização pela empresa pode ser entendida pelo fisco como de acordo ou contrária à lei ou à sua regulamentação. Quando há dúvidas se determinado procedimento é certo ou errado, pode-se fazer uso da consulta fiscal.

Para garantir a segurança do planejamento tributário quanto a eventuais divergências na interpretação de determinada legislação, é importante, em algumas situações, que a empresa saiba qual o pensamento do Fisco referente ao caso. Para tanto, deve valer-se do processo administrativo denominado de consulta fiscal.

É importante lembrar que é necessário que as respostas às indagações não estejam expressamente descritas na lei. Se isto ocorre, a consulta é considerada ineficaz.

A consulta fiscal pode ser entendida como:

um instituto orientador, de natureza preventiva, que se baseia no reconhecimento, pela Administração Pública, da possibilidade de sanar dúvidas do contribuinte sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária a determinado fato, bem como sobre o modo mais cômodo e seguro de lhe dar cumprimento. (RIBAS, 2000, p.84)

A consulta tem caráter preventivo. Neste contexto, ela é importante pois seu uso faz com que a empresa obtenha respostas a dúvidas relativas a determinado planejamento tributário, evitando, assim, litígios custosos à empresa e ao fisco.

### 3. APRESENTAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Este capítulo trata de aspectos relevantes ao planejamento tributário mediante a utilização do lucro arbitrado, bem como da apresentação de casos concretos nos quais tal sistema de determinação do lucro fiscal foi aplicado.

#### 3.1 DEMONSTRAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A metodologia de planejamento exposta nesta monografia consiste na aplicação do auto-arbitramento em um ou mais trimestres do ano-calendário com o objetivo de, em determinadas situações, reduzir a carga tributária das pessoas jurídicas.

##### 3.1.1 Viabilização do Auto-Arbitramento

O auto-arbitramento do lucro não é uma opção direta da empresa, sendo aplicado apenas nos casos previstos em lei. Logo, para que esta modalidade possa ser aplicada à entidade, é necessário que a empresa possua suas receitas conhecidas e, concomitantemente, tenha deixado de cumprir algum quesito referente sua à escrituração contábil ou fiscal.

Como salientado no artigo 260 do RIR/99, toda a empresa tributada pelo lucro real deve escriturar os livros Diário, Razão, Registro de Inventário, Registro de Compras (entradas) e o LALUR.

Para viabilização do auto-arbitramento é recomendada a não-escrituração do LALUR. Dentre os diversos livros fiscais, este foi escolhido por vários motivos, como será mostrado a seguir:

##### **a) Falta de escrituração dos livros Diário e Razão:**

A falta de escrituração dos livros Diário e Razão é motivo suficiente para a viabilização do auto-arbitramento. Contudo, tal alternativa não é recomendada por motivos de ordem

gerencial, societária, legal e criminal.

A falta de escrituração de ambos os livros, ao impedir a empresa de elaborar sua contabilidade e demonstrações financeiras, prejudica os controles gerenciais e a prestação de contas aos sócios ou acionistas.

Quanto ao aspecto legal, o Código Civil, em seu artigo 1.179, obriga as empresas à elaboração da Contabilidade com base na escrituração de seus livros, inclusive no Diário e Razão. Já nos artigos 1.180 e 1.186 torna obrigatória a escrituração destes. Apenas o pequeno empresário está dispensado dessas exigências.

A empresa que não escriturar seus livros Diário e Razão estaria, pois, infringindo a lei.

Finalmente, de acordo com a Lei de Falências, a falta de escrituração contábil pode resultar em crime falimentar, levando a punição de seu diretor ou administrador:

**Art. 186.** Será punido o devedor com detenção, de seis meses a três anos, quando concorrer com a falência algum dos seguintes fatos:

[...]

VI - inexistência dos livros obrigatórios ou sua escrituração atrasada, lacunosa, defeituosa ou confusa;

VII - falta de apresentação do balanço, dentro de sessenta dias após à data fixada para o seu encerramento, à rubrica do juiz sob cuja jurisdição estiver o seu estabelecimento principal. (Decreto Lei nº 7.661/45, art. 186)

#### **b) Falta de escrituração dos livros de Inventário e de Compras**

A legislação ICMS do Estado de Santa Catarina exige a escrituração dos livros de Registro de Inventário e Registro de Entradas (Lei Estadual nº 10.297/96, art. 46, conjugada com Anexo 5, art. 150, ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 2.870/01). A falta de escrituração de qualquer um dos dois livros pode levar ao pagamento de multa (Lei Estadual nº 10.297/96, art. 83).

A não-escrituração de tais livros não é a forma adequada para propiciar o auto-arbitramento, já que resultaria em infração à legislação tributária e em ônus financeiros decorrentes de multas.

### **c) Falta de escrituração do LALUR**

O LALUR é um livro eminentemente fiscal, cuja escrituração é obrigatória apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Sua falta é motivo suficiente para substantiar o arbitramento, como esclarece a Secretaria da Receita Federal:

**Quando a empresa apurar seus resultados pelo lucro real, a simples não escrituração do Lalur poderá provocar o arbitramento pela autoridade tributária?**

Sim, visto que uma das hipóteses determinantes do arbitramento de lucro pela autoridade tributária decorre da falta de escrituração na forma determinada pelas leis comerciais ou fiscais (RIR/1999, art. 530) incluindo, portanto, o Lalur quando este não estiver regularmente escriturado. (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta 276, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br))

Vale lembrar que a consequência da falta de sua elaboração é a obrigatoriedade de tributação por meio do lucro arbitrado.

Ao contrário das alternativas anteriores, a não-escrituração do LALUR não prejudica controles gerenciais e a prestação de contas aos sócios ou acionistas. Não caracteriza infração à legislação civil, comercial ou fiscal, uma vez que a pessoa jurídica tributada pelo lucro arbitrado não é obrigada a escriturá-lo. E não pode ser enquadrada como crime.

É importante ressaltar que para ocorrer a falta de escrituração do livro citado não é necessário extraviar qualquer tipo de documentação da empresa, mas apenas não elaborá-lo. O fisco não pode obrigar o contribuinte a elaborá-lo, bem como não pode fazê-lo no lugar da entidade, como demonstra a ementa do acórdão 103-20943 da Primeira Câmara de Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, constante no Anexo B desta monografia, ao mencionar que “É obrigação acessória do sujeito passivo a manutenção de escrituração regular de seus livros fiscais, não cabendo ao fisco o dever de elaborá-los, mas, tão-somente, auditá-los”.

Assim, a não escrituração do LALUR é a alternativa recomendada para a viabilização do auto-arbitramento.

### 3.2 SITUAÇÕES FAVORÁVEIS À APLICAÇÃO DO AUTO-ARBITRAMENTO

A tributação com base no lucro presumido gera uma menor carga tributária à empresa que a tributação pelo lucro arbitrado durante todo um ano civil. Contudo, há situações em que a opção pelo lucro presumido ou não é permitida ou pode causar maior tributação à empresa. Então, resta à empresa valer-se do lucro real ou do lucro arbitrado.

A aplicação do lucro arbitrado com a finalidade de reduzir ônus fiscal da empresa, ocorrerá, de modo geral apenas quando a base de cálculo decorrente do arbitramento for inferior ao lucro real. Do contrário, a aplicação do lucro real é vantajosa.

A base de cálculo resultante do lucro arbitrado só será menor que a do lucro real se a empresa possuir margem de lucro superior a um determinado percentual. Este percentual será referido como ponto de equilíbrio tributário.

#### 3.2.1 Regra Geral

O ponto de equilíbrio tributário é o valor da margem de lucro, no qual os dispêndios fiscais incorridos devido à utilização do lucro arbitrado igualam-se aos incorridos quando determinados com base no lucro real.

Quando a razão entre o lucro real e a receita bruta for idêntica ao percentual usado sobre a receita para cálculo do lucro arbitrado, tem-se o ponto de equilíbrio tributário. Nesta situação o valor devido será o mesmo para as duas modalidades de tributação.

Seguindo este raciocínio, o lucro arbitrado será menor que o lucro real quando o ponto de equilíbrio for ultrapassado, o que para as empresas industriais ocorrerá nas seguintes situações:

a) quando o lucro real for superior a 9,6% sobre a receita bruta, em relação tão somente ao imposto de renda;

b) quando a margem de lucro superar o percentual de 12% sobre a receita bruta, para efeito de cálculo da contribuição social.

c) se o lucro real superar a margem de 10,2353% sobre a receita bruta, considerando os dois tributos.

Este último percentual é obtido pela ponderação entre as alíquotas e bases de cálculo:

Cálculo do Percentual Ponderado:

	Base de Cálculo		Alíquota		Percentual sobre Receita
IR	9,60%	x	25%	=	2,40%
CSLL	12%	x	9%	=	1,08%
	"x"	x	34%	=	3,48%

Procedendo ao cálculo, teríamos:

$$\text{Alíquota Ponderada} = \frac{3,480\%}{34\%} = 10,235294\%$$

Então, a situação favorável ao lucro arbitrado ocorre desde que:

$\frac{\text{Lucro Real}}{\text{Receita Bruta}} > 10,24 \%$
---

Nesta análise, foram feitas algumas simplificações com o objetivo de determinar o ponto de equilíbrio, listadas a seguir:

- O cálculo não leva em conta a distribuição dos juros sobre o capital próprio, cujos efeitos variam de empresa para empresa. Também desconsidera os valores referentes a incentivos fiscais, cuja expressão monetária é de pouca relevância; Estes valores devem ser examinados individualmente em cada verificação da viabilidade da aplicação do método de planejamento tributário.
- O lucro real utilizado na comparação refere-se ao lucro determinado antes do ganho



de capital e das demais receitas operacionais, uma vez que estes valores são tributados integralmente tanto para o lucro real como para o arbitrado.

- iii. Para simplificar o cálculo, considera-se, no caso do imposto de renda, a alíquota de 25% (15% referente à alíquota em adição a 10% do adicional), uma vez que o valor não tributado pelo adicional é em muitos casos desprezível, por incidir apenas sobre valores inferiores a R\$ 20.000,00 por mês:

Assim, a uma determinada receita bruta, o gráfico mostra que a carga tributária da empresa, após atingir a margem de lucro de 10,24% sobre a receita bruta, é menor com o emprego do lucro arbitrado, uma vez que este é baseado na receita e, portanto, permanece constante:

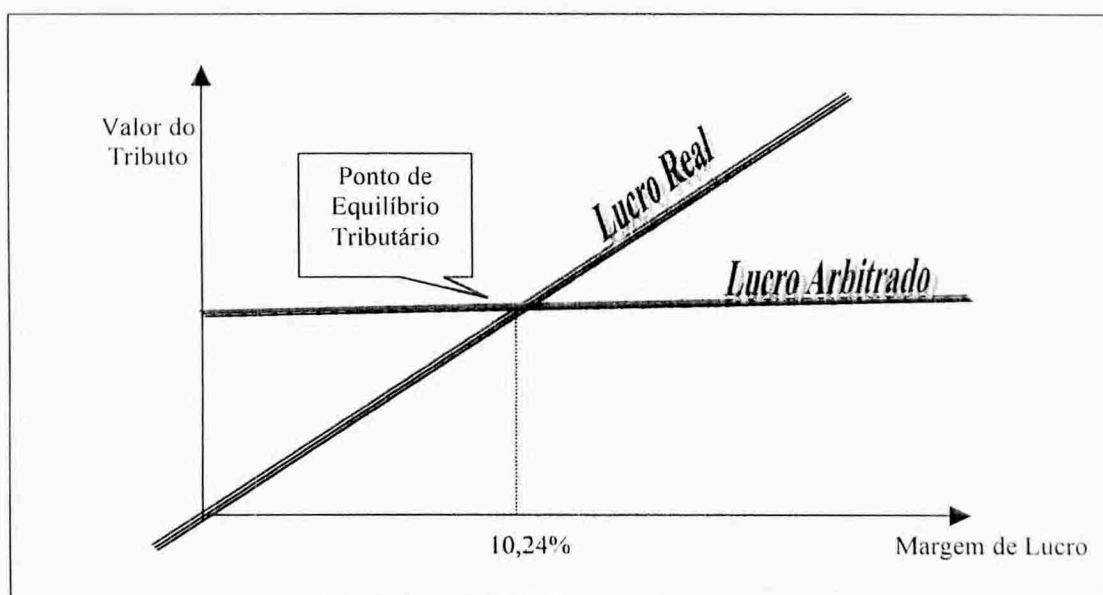


FIGURA 1 – Gráfico do ponto de equilíbrio tributário considerando faturamento constante para uma empresa industrial

### 3.2.1.1 Exemplo da Utilização do Ponto de Equilíbrio Tributário

A aplicação do ponto de equilíbrio pode ser ilustrada com um exemplo prático:

Uma empresa auferir receita bruta no valor de R\$ 1.000.000,00 (desconsiderando a distribuição de juros sobre o capital próprio, uso de incentivos fiscais, ganho de capital e

demais receitas operacionais). Seu lucro real foi de R\$ 102.352,94.

Com o objetivo de encontrar a base de cálculo para o lucro arbitrado é aplicado o percentual de 9,6% e 12% sobre a receita bruta para do imposto de renda e contribuição social, respectivamente.

Utilizando-se alíquota de 25% para o imposto de renda (incluindo o adicional no montante integral da base de cálculo) e 9% para a contribuição social, tem-se a respectiva carga fiscal:

	<u>Lucro Real (em reais)</u>		<u>Lucro Arbitrado (em reais)</u>	
	Base de Cálculo	Valor do Tributo	Base de Cálculo	Valor do Tributo
IR	102.352,94	25.588,24	96.000,00	24.000,00
CSLL	102.352,94	9.211,76	120.000,00	10.800,00
Total		34.800,00		34.800,00

Observa-se que neste caso a tributação é de igual valor, independentemente do método adotado. Isto ocorreu quando o lucro real correspondeu a 10,235294% do valor da receita bruta, como mostrado na inequação do item 3.2.1.

#### 3.2.1.2 Outras Atividades

O exemplo anterior considera apenas empresa de atividades industriais, cujo percentual incidente sobre a receita bruta para o arbitramento é de 9,6% para a base de cálculo do imposto de renda e de 12% para contribuição social. Para empresas com outras atividades, o ponto de equilíbrio é demonstrado no quadro 3, cujos cálculos foram feitos seguindo o mesmo raciocínio que o do exemplo antecedente:

ATIVIDADES	% de Determinação Base de Cálculo	IR sobre Receita	CSLL sobre Receita	Percentual Sobre Receita	Ponto de Equilíbrio Tributário
Revenda de combustíveis	1,92%	0,48%	1,08%	1,56%	4,588%
Fabricação própria	9,60%	2,40%	1,08%	3,48%	10,235%
Revenda de mercadorias	9,60%	2,40%	1,08%	3,48%	10,235%
Industrialização p/ encomenda	9,60%	2,40%	1,08%	3,48%	10,235%
Transporte de cargas	9,60%	2,40%	1,08%	3,48%	10,235%
Serviços hospitalares	9,60%	2,40%	1,08%	3,48%	10,235%
Atividade rural	19,20%	4,80%	1,08%	5,88%	17,294%
Serv. Transporte/ exceto cargas	19,20%	4,80%	1,08%	5,88%	17,294%
Administração de consórcios	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Hotelaria e estacionamento	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Serv. Profissionais habilitados	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Representante comercial	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Administ. Locação de imóveis	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Corretagem em geral	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Serviços da construção civil	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Factoring	38,40%	9,60%	2,88%	12,48%	36,706%
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	45,00%	11,25%	2,88%	14,13%	41,559%

QUADRO 3 – Ponto de equilíbrio tributário para diversas atividades

### 3.2.2 Casos Específicos

Para que o lucro arbitrado seja uma opção de planejamento tributário, empresas precisam apresentar situações específicas favoráveis de modo a usufruírem da redução da carga do imposto de renda e contribuição social. Algumas destas situações estão listadas a seguir.

#### 3.2.2.1 Empresas Proibidas de Optar pelo Lucro Presumido

Como descrito no capítulo anterior, há empresas que não podem usufruir da tributação pelo lucro presumido por diversos motivos, tais como seu ramo de atividade, existência de subsidiárias no exterior, ou faturamento anual acima de R\$ 48.000.000,00. Assim, estas pessoas jurídicas normalmente são tributadas com base no lucro real.

O lucro arbitrado pode resultar em menor carga tributária, de imposto de renda e contribuição social, em relação à que ocorreria caso houvesse opção pelo lucro real por essas pessoas jurídicas enquadradas em algum destes impedimentos. Contudo, é preciso que elas

possuam margem de lucro superior ao ponto de equilíbrio tributário, que para as empresas industriais é de 10,24% da receita bruta (aproximadamente), conforme mostrado no tópico anterior.

### 3.2.2.2 Incertezas Quanto à Opção pelo Lucro Presumido

Existem situações em que a margem do lucro de um negócio depende de fatores externos ao controle da empresa, os quais podem estar ligados à economia, clima, política, entre outros. A cotação do dólar influencia o resultado de empresas exportadoras, por exemplo. Em outro caso, uma mudança climática, em regiões ou países concorrentes, pode contribuir para o maior ou menor preço de um produto agrícola, como soja e café.

Empresas em que há alto fator de risco para ocorrência de lucros podem valer-se da tributação com base no método de planejamento demonstrado, através da aplicação do lucro real no caso de margem de lucro inferior ao ponto de equilíbrio tributário ou prejuízo, e do lucro arbitrado nas situações opostas.

Mesmo havendo possibilidade de optar pelo lucro presumido, há empresas que preferem utilizar o real ou arbitrado, por haver risco da não-realização do lucro, ou da ocorrência de baixos resultados. A desconsideração pelo lucro presumido acontece pois serão pagos tributos com base no faturamento, inclusive na ocorrência de prejuízo.

Para um empresa industrial, a carga tributária sobre a receita bruta é de 3,08%, entre imposto de renda e contribuição social, conforme cálculo demonstrado a seguir:

	Percentual sobre receita		Alíquota dos tributos		
IR + Adicional	8%	x	25%	=	2,00%
CSLL	12%	x	9%	=	1,08%
			Total		<u>3,08%</u>

Seguindo o mesmo raciocínio, o ônus decorrente do lucro arbitrado é de 3,48%:

	Percentual sobre receita		Alíquota dos tributos		
IR + Adicional	9,6%	x	25%	=	2,40%
CSLL	12%	x	9%	=	1,08%
			Total		<u>3,48%</u>

Havendo incerteza da ocorrência de alta margem de lucro durante todos os trimestres do ano-calendário, a opção pelo lucro arbitrado é favorável, pois:

a) a opção pelo lucro presumido deve ser realizada até o mês de abril, sendo definitiva para o resto do ano-calendário, implicando tributação com base no faturamento mesmo que a empresa venha a apresentar prejuízos nos outros trimestres;

b) a escolha do lucro arbitrado pode ser efetivada no final de cada trimestre civil, após a verificação do lucro e da rentabilidade. Caso o ponto de equilíbrio tributário não tenha sido alcançado, é possível o retorno à tributação com base no lucro real.

c) caso o ponto de equilíbrio tributário seja atingido, pagar-se-ia apenas 0,4% sobre a receita bruta a mais em relação ao lucro presumido.

Se houver incerteza quanto à margem de lucro da empresa, a opção pelo lucro arbitrado é mais cautelosa do que a pelo lucro presumido.

### 3.2.2.3 Lucratividade Concentrada em Parte do Ano

Em empresas que possuem lucratividade sazonal, a aplicação do lucro arbitrado e do lucro real em um mesmo ano civil pode resultar em menor carga fiscal que a decorrente da aplicação do lucro presumido na totalidade do ano-calendário.

Devem lançar mão desta técnica empresas que possuem margem de lucro superior a 10,24% apenas em alguns trimestres. Nos outros trimestres a empresa deve apresentar margem inferior ao percentual de estimativa do lucro presumido.

Assim, a aplicação do lucro real nos trimestres de menor lucratividade e do lucro arbitrado nos de maior pode resultar em menor desembolso que a aplicação do lucro

presumido na totalidade do ano-calendário.

Esta condição é comum em empresas agrícolas, na qual há concentração de receitas em determinadas épocas do ano. Também é normal em organizações comerciais ou prestadoras de serviços que apresentam aumento de vendas concentradas em um período, como Natal e Páscoa.

### 3.3 EXEMPLOS PRÁTICOS

Para melhor compreensão do tema abordado, são expostos quatro exemplos práticos. Um deles tem seu cálculo demonstrado neste capítulo, enquanto que para os restantes são apresentadas as cargas tributárias anuais decorrentes das diferentes modalidades de tributação, estando os cálculos intermediários detalhados em apêndices.

Os valores referentes aos juros sobre o capital próprio apresentados seriam o valor máximo dedutível da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social. São adicionados ao valor da carga tributária para que possa ser feita uma análise do ônus total decorrente da tributação com base no lucro real.

Apesar das empresas dos exemplos seguintes estarem impedidas de optar pelo lucro presumido, os valores dos tributos provenientes deste método foram expostos para efeito comparativo.

#### 3.3.1 Apresentação dos Dados

Os exemplos são constituídos de dados reais, relativos ao ano de 2002, referentes a quatro empresas industriais, todas localizadas no estado de Santa Catarina. As empresas analisadas são do ramo de alimentos, móveis, madeira e embalagens, conforme nome fictício a elas atribuído. Os dados foram fornecidos pela empresa Tróia Consultoria Empresarial Ltda.

Os saldos, em 31/12/2001, de prejuízos fiscais e de valores com tributação diferida, que

podem influenciar no lucro fiscal, são apresentados no Apêndice A.

Também no Apêndice A constam os valores do patrimônio líquido inicial, deduzido das reservas de reavaliação, utilizados no cálculo dos juros sobre o capital próprio.

A remuneração da TJLP em 2002 foi de 9,5% ao ano no segundo trimestre, e de 10% ao ano nos demais períodos. Os percentuais da TJLP, bem como o cálculo detalhado dos juros sobre o capital próprio, constam no Apêndice B. Já o Apêndice C contém explicações detalhadas sobre como o restante dos cálculos foram elaborados.

É importante ressaltar que, para facilitar a exposição, todos os dados monetários são apresentados **em milhares de reais**.

### 3.3.2 Empresa de Madeiras Ltda.

O primeiro exemplo mostra o caso de uma empresa que industrializa madeira, a qual iniciou o ano civil com prejuízos, mas em virtude do aumento do preço da madeira no mercado externo teve seus lucros majorados no decorrer dos períodos.

Esta empresa possui receita bruta superior a R\$ 48.000.000,00, portanto não pode optar pelo lucro presumido. O cálculo da carga tributária resultante desta opção é demonstrado apenas para efeito comparativo.

Assim, os dados necessários para o cálculo são:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
1- Receita Bruta	9.118,6	13.221,7	18.869,2	14.387,1	55.596,6
2- Outras Receitas Operacionais	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
3- Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
4- Lucro Real (antes JCP)	(470,0)	1.204,5	5.637,3	5.229,0	11.600,8
5- Juros s/ Capital Próprio	-	(26,9)	(28,2)	(28,2)	(83,3)
6- Prejuízos Anteriores (30% Lucro Real)	-	(353,3)	(1.682,7)	(1.560,2)	(3.596,3)
7- Lucro Real após JCP [4 - (5 + 6)]	<b>(470,0)</b>	<b>824,3</b>	<b>3.926,4</b>	<b>3.640,5</b>	<b>7.921,3</b>
8 -Base Cálculo CSL (antes JCP)	(470,0)	1.904,5	5.637,3	4.529,0	11.600,8
9- Juros s/ Capital Próprio	-	(26,9)	(28,2)	(28,2)	(83,3)
10- Prejuízos Anteriores	-	(563,3)	(1.682,7)	(1.350,2)	(3.596,3)
11- Base Cálculo CSL [8 - (9+10)]	<b>(470,0)</b>	<b>1.314,3</b>	<b>3.926,4</b>	<b>3.150,5</b>	<b>7.921,3</b>

QUADRO 4 – Empresa de Madeiras - informações sobre receita e lucro real – 2002

A determinação da base de cálculo do imposto de renda, com base no lucro presumido, é feita através da aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta somados a 100% das outras receitas operacionais e 100% dos ganhos de capital, conforme mostrado no quadro 5:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (8%)	729,5	1.057,7	1.509,5	1.151,0	4.447,7
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	-	-
<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>931,2</b>	<b>1.405,8</b>	<b>1.658,3</b>	<b>1.194,0</b>	<b>5.189,3</b>

QUADRO 5 – Empresa de Madeiras – informações sobre base de cálculo IR para lucro presumido – 2002

A base de cálculo do imposto de renda, para o lucro arbitrado, difere da base do lucro presumido apenas no percentual aplicado sobre a receita bruta, que, ao invés de 8%, é de 9,6%, como mostra o quadro 6:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (9,6%)	875,4	1.269,3	1.811,4	1.381,2	5.337,3
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	-	-
<b>LUCRO ARBITRADO</b>	<b>1.077,1</b>	<b>1.617,4</b>	<b>1.960,2</b>	<b>1.424,2</b>	<b>6.078,9</b>

QUADRO 6 – Empresa de Madeiras – informações sobre base de cálculo IR para lucro arbitrado – 2002

A base de cálculo para a contribuição social, para o lucro presumido e arbitrado, é encontrada através da aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta, em adição aos ganhos de capital e às outras receitas operacionais, conforme o quadro 7:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (12%)	1.094,2	1.586,6	2.264,3	1.726,5	6.671,6
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	-	-
<b>TOTAL DO LUCRO</b>	<b>1.295,9</b>	<b>1.934,7</b>	<b>2.413,1</b>	<b>1.769,5</b>	<b>7.413,2</b>

QUADRO 7 – Empresa de Madeiras – informações sobre base de cálculo CSLL para lucro presumido e arbitrado – 2002

Assim, após a determinação da base de cálculo, procede-se à apuração dos impostos, segundo as três formas de tributação, por meio da aplicação das alíquotas determinadas em lei, como apresentado nos quadros 8, 9 e 10.



No quadro 8, o imposto de renda retido na fonte refere-se a 15% do valor dos JCP (juros sobre o capital próprio), que foram calculados conforme previsto em lei e estão demonstrados no Apêndice B.

		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
LUCRO REAL	IMPOSTO DE RENDA (15%)	(70,5)	123,7	589,0	546,1	1.188,2
	ADICIONAL IR (10%)	(53,0)	76,4	386,6	358,1	768,1
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	0,0	4,0	4,2	4,2	12,5
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	(123,5)	204,1	979,8	908,4	1.968,8
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	(42,3)	118,3	353,4	283,5	712,9
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	(165,8)	322,4	1.333,2	1.191,9	2.681,7

QUADRO 8 – Empresa de Madeiras – Carga tributária lucro real

Se a empresa fosse tributada pelo lucro presumido, seu ônus fiscal com imposto de renda e contribuição social seria de \$1.940.500,00, conforme:

		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
LUCRO PRESUMIDO	IMPOSTO DE RENDA (15%)	139,7	210,9	248,8	179,1	778,4
	ADICIONAL IR (10%)	87,1	134,6	159,8	113,4	494,9
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	226,8	345,5	408,6	292,5	1.273,3
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	116,6	174,1	217,2	159,3	667,2
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	343,4	519,6	625,8	451,7	1.940,5

QUADRO 9 – Empresa de Madeiras – Carga tributária lucro presumido

Aplicando-se o lucro arbitrado na totalidade do ano-calendário, os valores do imposto de renda e contribuição social seriam:

		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
LUCRO ARBITRADO	IMPOSTO DE RENDA (15%)	161,6	242,6	294,0	213,6	911,8
	ADICIONAL IR (10%)	101,7	155,7	190,0	136,4	583,9
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	263,3	398,3	484,1	350,0	1.495,7
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	116,6	174,1	217,2	159,3	667,2
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	379,9	572,5	701,2	509,3	2.162,9

QUADRO 10 – Empresa de madeiras – Carga tributária lucro arbitrado

Percebe-se que a tributação com base no lucro arbitrado implica carga fiscal inferior à

resultante da aplicação do lucro real. Porém, no primeiro e no segundo trimestre o montante a pagar determinado de acordo com o lucro arbitrado é superior ao do lucro real. Isto acontece porque a margem de lucro (Receita Bruta / Lucro Real depois JCP) nestes trimestres é inferior a 10,24%, como demonstrado:

Trimestre	1º	2º	3º	4º
Margem de Lucro	-5%	6%	21%	25%

Assim, aplicando o lucro arbitrado nos trimestres de margem de lucro superior a 10,24% tem-se:

LUCRO REAL E ARBITRADO	Opção de Tributação	Real	Real	Arbitrado	Arbitrado	TOTAL
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	(70,5)	123,7	294,0	213,6	560,8
	ADICIONAL IR (10%)	(53,0)	76,4	190,0	136,4	349,9
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	0,0	4,0	-	-	4,0
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	(123,5)	204,1	484,1	350,0	914,7
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	(42,3)	118,3	217,2	159,3	452,4
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	(165,8)	322,4	701,2	509,3	1.367,1

QUADRO 11 – Empresa de Madeiras – Carga tributária lucro real / arbitrado

### 3.3.2.1 Análise dos Dados

Analisando os dados do exemplo citado, percebe-se que o uso do lucro arbitrado em conjunto com o lucro real trouxe economia de 50,98%, comparando-se com o ônus verificado com base no lucro real, conforme dados do seguinte quadro:

Tipo de Apuração da Base de Cálculo	Valor da Carga Tributária	Diferença com LR+LA		
		Milhões de Reais	%	
A - Lucro Real	2.681,7	A-D	1.314,6	196%
B - Lucro Presumido	1.940,5	B-D	573,4	142%
C - Lucro Arbitrado	2.162,9	C-D	795,8	158%
D - Lucro Real + Arbitrado	1.367,1	-	-	100%

QUADRO 12 – Empresa de Madeiras – Comparativo da carga tributária

A figura Y permite visualizar tal diferença:

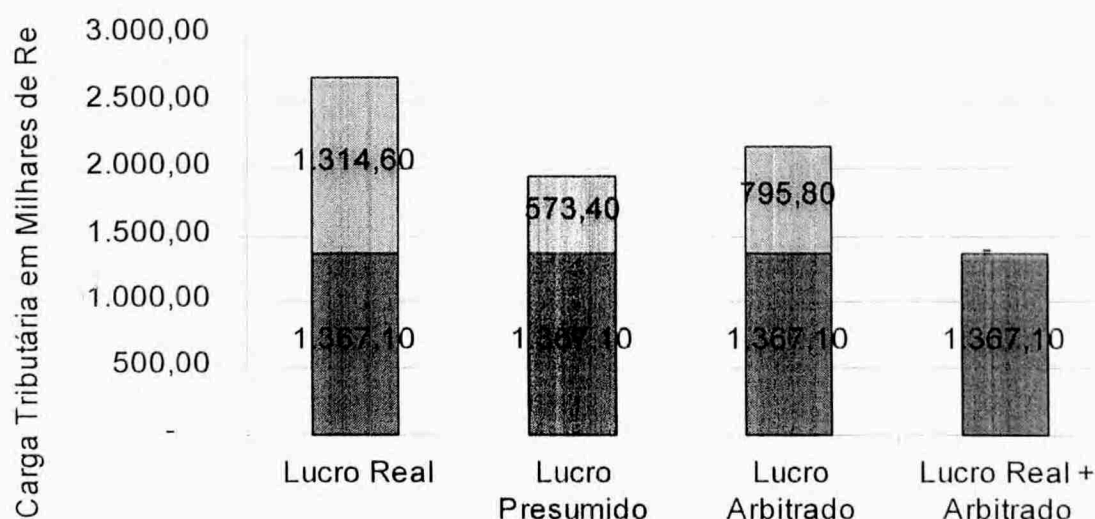


FIGURA 2 – Análise da carga tributária para Empresa de Madeiras

### 3.3.3 Outros Casos

Este estudo analisa, também, a tributação de outras empresas que utilizaram o lucro arbitrado como planejamento tributário. Contudo, para estas são mostradas apenas as cargas tributárias finais na parte textual da monografia.

Os cálculos intermediários, elaborados de acordo com a legislação vigente, encontram-se nos Apêndices D, E e F.

Todas as empresas estavam impedidas de optar pelo lucro presumido; portanto, nos trimestres de menor margem de lucro, optaram pelo lucro real. Em contrapartida, utilizaram-se do lucro arbitrado nos de maior lucratividade.

#### a) Indústria de Alimentos Ltda.

A Indústria de Alimentos, apesar de estar possibilitada a optar pelo lucro presumido no início de 2002, escolheu, na época do primeiro pagamento do IR e CSLL, a tributação pelo lucro real, pela expectativa de baixos resultados e com o objetivo de compensar prejuízos reais anteriores.

Os montantes decorrentes das três formas de tributação, cujos cálculos encontram-se no

Apêndice D, são:

Ind. de Alimentos Ltda.		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	Lucro Real	45,9	263,6	394,0	274,7	978,2
	Lucro Presumido	62,0	171,4	198,0	102,4	533,8
	Lucro Arbitrado	67,4	186,6	211,7	111,5	577,2
	FORMA DE TRIBUTAÇÃO	Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado	
	Real + Arbitrado	45,9	186,6	211,7	111,5	555,6

QUADRO 13 – Ind. de Alimentos – Carga tributária geral – 2002

Em razão de um aumento no preço de seus produtos no mercado externo, a partir do segundo trimestre, a empresa teve seus resultados majorados substancialmente, optando, assim, pelo lucro arbitrado nos três últimos trimestres do ano civil.

b) Indústria de Móveis S/A

A Indústria de Móveis na época a que se referem os dados, ano de 2002, estava impedida de optar pelo lucro presumido, uma vez que faturou R\$ 36.592.900,00 e o limite da receita para a opção era de R\$ 24.000.000,00. Assim, o ônus fiscal global, cujos cálculos podem ser visualizados no Apêndice E, foi:

Ind. de Móveis S/A		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	Lucro Real	185,8	534,3	1.293,1	743,5	2.756,8
	Lucro Presumido	177,3	306,2	450,2	383,7	1.317,4
	Lucro Arbitrado	198,6	341,5	494,0	429,7	1.463,8
	FORMA DE TRIBUTAÇÃO	Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado	
	Real + Arbitrado	185,8	341,5	494,0	429,7	1.451,0

QUADRO 14 – Ind. de Móveis – Carga tributária geral – 2002

c) Indústria de Embalagens Ltda.

Esta empresa, por possuir receita bruta superior ao limite permitido para o lucro presumido, optou pelo lucro arbitrado na totalidade do ano civil, com o objetivo de pagar menos imposto de renda e contribuição social em relação ao lucro real. O quadro seguinte demonstra, resumidamente, a carga tributária, cujos cálculos são detalhados no Apêndice F:

Ind. de Embalagen		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	Lucro Real	829,3	1.091,4	1.310,1	1.343,6	4.574,4
	Lucro Presumido	495,9	603,7	650,0	653,5	2.403,1
	Lucro Arbitrado	557,5	677,2	726,0	732,4	2.693,2

QUADRO 15 – Ind. de Embalagens – Carga tributária geral – 2002

### 3.3.3.1 Análise Comparativa

Percebe-se que a utilização do lucro arbitrado possibilita às empresas a redução do montante de imposto de renda e contribuição social, se empregada nas situações específicas já expostas.

A figura 3 mostra a disparidade entre os valores resultantes das diferentes formas de tributação:

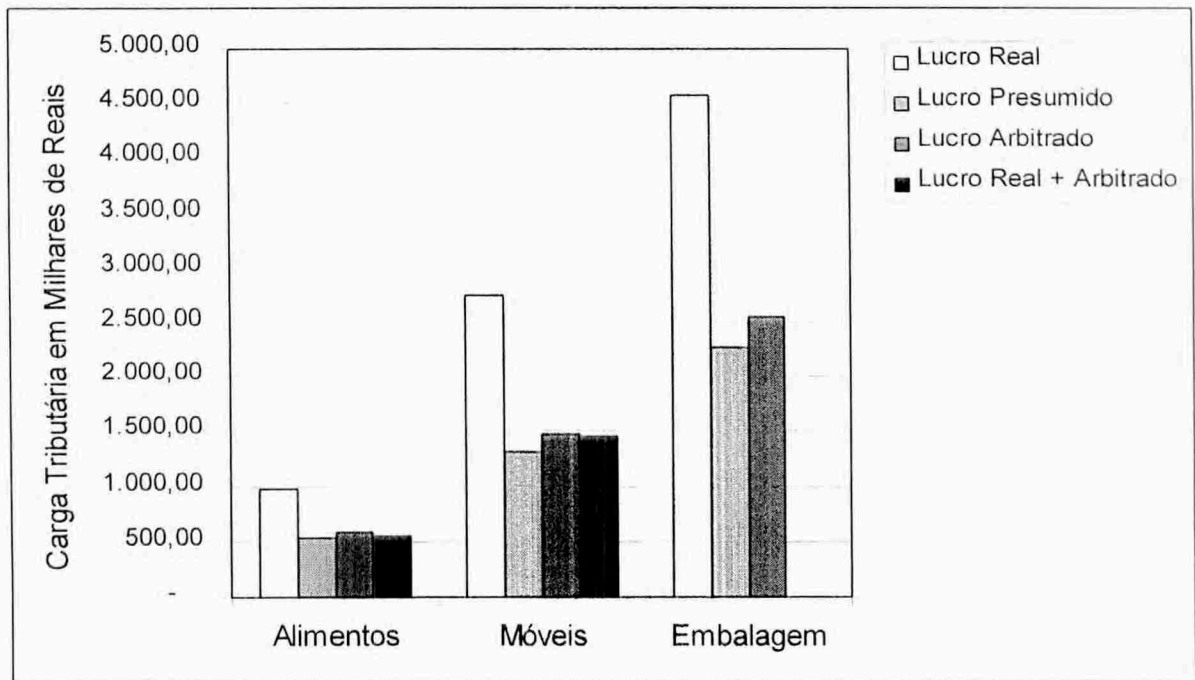


FIGURA 3 – Comparação da carga tributária

Percebe-se que há pequena diferença entre os montantes resultantes do lucro presumido e do arbitrado. Por outro lado há maior contraste entre estas modalidades e o lucro real.

Já o quadro 16 apresenta uma comparação percentual das cargas fiscais decorrentes dos diferentes meios de tributação, com o ônus do lucro arbitrado:

<b>Tipo de Apuração da Base de Cálculo</b>	<b>Alimentos</b>		<b>Móveis</b>		<b>Embalagem</b>	
Lucro Real	978,2	176%	2.756,8	190%	4.574,4	170%
Lucro Presumido	533,8	96%	1.317,4	91%	2.403,1	89%
Lucro Arbitrado	577,2	104%	1.463,8	101%	2.693,2	100%
Lucro Real + Arbitrado	555,6	100%	1.451,0	100%	2.693,2	100%
Diferença do Lucro Presumido e Lucro Real + Arbitrado	(21,8)		(133,6)		(290,1)	
Vantagem do Lucro Arbitrado em relação ao Lucro Real	401,0		1.293,0		1881,2	
Vantagem do LR+LA em relação ao Lucro Real	422,6		1.305,8		1881,2	

QUADRO 16 – Análise comparativa entre empresas

Apesar das empresas não poderem optar pelo lucro presumido em 2002, vale ressaltar que o montante resultante desta forma de tributação foi no máximo 11% menor que o total efetivamente pago no ano civil.

Esta avaliação é importante para empresas nas quais há certo risco na efetiva concretização de lucros ou de margem de lucro satisfatória. Assim, gestores analisam se vale a pena optar pelo lucro presumido e arriscar pagar tributos de 3,08% sobre o faturamento, mesmo se ocorrerem prejuízos. Ou então, valer-se do lucro arbitrado ou real, cuja carga pode ser nula em períodos de crise.

## **4 ASPECTOS RELEVANTES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Este capítulo descreve alguns aspectos legais referentes ao planejamento tributário com base no lucro arbitrado, bem como algumas de suas vantagens e desvantagens em relação a outros métodos de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

### **4.1 COMPARAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO COM LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO**

A legislação brasileira prevê inúmeras diferenças formais e quantitativas entre as três modalidades de tributação comentadas. Estas divergências resultam em variações no valor a pagar, bem como em diferentes aspectos qualitativos entre uma e outra forma de tributação.

#### **4.1.1 Lucro Real**

O lucro real apresenta diversas vantagens em relação ao lucro arbitrado e até mesmo em relação ao lucro presumido. Somente empresas tributadas pelo lucro real podem usufruir de benefícios fiscais, por exemplo. Estes trazem publicidade positiva à empresa, de modo a exteriorizar uma imagem de responsabilidade social.

Outro ponto positivo do lucro real é a possibilidade de deduzir da base de cálculo do IR e CSLL parte de prejuízos anteriores e, também, o montante distribuído referente a juros sobre o capital próprio. A distribuição dos JCP torna a remuneração aos acionistas mais barata, uma vez que eles reduzem o lucro e são tributados exclusivamente na fonte com alíquota de 15%. Já a tributação normal, incidente sobre o lucro, entre imposto de renda, adicional e contribuição social é de 34%.

Também há de se considerar as variações de outros tributos cuja apuração está ligada à forma de apuração do imposto de renda, como o PIS e no futuro o COFINS. O valor destes

tem possibilidade de ser menor devido a não-cumulatividade, se a empresa for tributada pelo lucro real.

Contudo, a aplicação do lucro arbitrado pode resultar em grande economia no valor do imposto de renda e contribuição social a pagar. Esta redução pode ser monetariamente mais expressiva que qualquer outra economia resultante das diferenças já citadas. No entanto, como já demonstrado, o arbitramento implica em menor carga tributária apenas nos casos específicos descritos no capítulo anterior.

Outra vantagem do lucro arbitrado refere-se às obrigações acessórias. Pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real necessitam cumprir requisitos mais complexos e numerosos quanto à escrituração.

#### **4.1.2 Lucro Presumido**

O lucro arbitrado e o lucro presumido possuem diversas semelhanças na forma de apuração do imposto de renda e contribuição social. Entretanto, algumas particularidades que os diferem resultam em benefícios, tanto para um como para o outro meio de tributação.

Dentre as vantagens do lucro presumido pode-se citar o percentual incidente sobre a receita bruta 20% menor que o do lucro arbitrado. O reconhecimento de suas receitas pelo regime de caixa é outro benefício assegurado somente aos optantes pelo lucro presumido. Usualmente, este regime não gera grande disparidade no valor global incidente, em relação ao regime de competência, e sim apenas posterga o pagamento dos tributos.

A tributação pelo lucro arbitrado também tem algumas vantagens, tais como o fato de não haver limite de faturamento para adesão, ou seja, não é proibida a opção para certos contribuintes com base no faturamento.

Outro aspecto relevante do lucro arbitrado se refere ao seu período de execução. A pessoa jurídica pode, também, ser tributada com base no lucro real no mesmo ano civil, garantindo



ao contribuinte a possibilidade de optar por esta forma nos trimestres menos lucrativos, desde que volte a cumprir quesitos referentes à escrituração. Comparativamente, a empresa tributada pelo lucro presumido não pode passar para o lucro real em trimestres menos lucrativos.

Na confrontação das duas formas de tributação deve-se considerar o risco de pagar o imposto de renda e contribuição social com base no faturamento, inclusive na ocorrência de baixa margem de lucro ou de prejuízo. Isto porque a carga tributária proveniente do lucro presumido, para uma empresa industrial, sobre a receita bruta é de 3,08%.

Apesar da carga do lucro arbitrado ser superior (3,48% sobre a receita bruta), a empresa que segue o planejamento tributário proposto pode optar pelo lucro real nos trimestres de baixa lucratividade ou naqueles com prejuízo e, além de não concretizar o pagamento, diferir os prejuízos nos períodos futuros.

Assim, pode-se dizer que o risco da opção do lucro presumido é de 3,08% sobre a receita bruta, e já o do lucro arbitrado, dentro do planejamento contemplado neste estudo, é o risco incremental de 0,4% sobre a receita bruta. Este último é o risco de haver maior pagamento, em relação ao lucro presumido, no caso de haver alta margem de lucro.

A comparação entre as duas formas de tributação pode ser melhor visualizada neste quadro:

FATO / OCORRÊNCIA	DADOS		VANTAGEM
	PRESUMIDO	ARBITRADO	
Percentual sobre faturamento para IR	8 %	9,6 %	Presumido
Percentual sobre faturamento para CSLL	12 %	12 %	-
Limite de faturamento anual	R\$ 48.000.000,00	Não há	Arbitrado
Momento da opção	(até mês de abril)	No mês seguinte ao da apuração	Arbitrado
Período da aplicação da forma de tributação em relação ao lucro real	Todo o ano civil	Apenas em um ou dois ou mais trimestres	Arbitrado
Regime contábil para reconhecimento da receita bruta	De caixa ou de competência	Apenas de competência	Presumido

QUADRO 17 – Comparativo entre lucro arbitrado e presumido

### **4.1.3 Outras Vantagens da Aplicação do Método**

O benefício mais expressivo resultante da aplicação do lucro arbitrado é a redução da carga tributária empresarial, nas situações específicas descritas anteriormente.

Além das vantagens já comentadas, há outras mais subjetivas. Por exemplo, a pessoa jurídica pode demonstrar a possíveis interessados (investidores, colaboradores, fornecedores, clientes e outros) seu cuidado em usar métodos lícitos criativos para aumentar a lucratividade, através de controles e planejamento. Esta preocupação é usada a seu favor, por melhorar a imagem da empresa.

## **4.2 DESVANTAGENS**

O lucro arbitrado pode agregar benefícios à empresa que o aplica. Contudo, é importante ter em vista que esta forma de tributação também pode apresentar algumas desvantagens qualitativas.

Em sua grande maioria, os pontos negativos da aplicação do lucro arbitrado estão relacionados com falta de aceitabilidade e de conhecimento em relação a esta modalidade.

### **4.2.1 Preconceito**

Atualmente há um certo preconceito quanto à tributação com base no lucro arbitrado. Isto acontece devido a conhecimentos ultrapassados a respeito desta forma de tributação, baseados na legislação anterior a 1995, a qual delimitava regras mais rigorosas às empresas que se valiam desta modalidade, como base de cálculos maiores e crescentes a cada ano.

Em agosto de 2003 foram entrevistados dois contadores, diretores da Tróia Consultoria Empresarial Ltda., empresa que possui clientes de pequeno a grande porte, havendo inclusive diversos clientes entre as 50 maiores empresas do Brasil em relação ao faturamento. Dada a pequena amostra coletada, tal entrevista não tem validade estatística, sendo considerada

apenas como opinião dos contadores entrevistados. As perguntas feitas aos contadores encontram-se no Apêndice G.

Eles evidenciaram alguns dos preconceitos decorrentes da falta de atualização sobre o assunto, listados a seguir:

a) “O lucro arbitrado é um castigo, aplicado pelo Fisco, pelo fato da empresa ter efetuado algo errado ou ilegal.”

*Na realidade:* não é um castigo, mas apenas uma das opções de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Sua aplicação também não é algo errado nem ilegal, uma vez que é permitida por lei. (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta nº 669 e 977)

b) “O castigo cresce a cada ano, com o agravamento dos percentuais do arbitramento.”

*Na realidade:* de fato, até o ano civil de 1994, havia, a cada ano, o aumento de 20% sobre o percentual de arbitramento do ano anterior, contudo a partir do ano-calendário de 1995 deixou de existir.

c) “É uma imposição somente para as empresas que não tenham escrituração contábil ou a mantenham de forma totalmente inadequada.”

*Na realidade:* a empresa poderá optar, indiretamente, pelo lucro arbitrado, mesmo que mantenha escrituração contábil elaborada conforme as leis comerciais, como reconhece a própria Secretaria da Receita Federal (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta nº 695).

d) “Os percentuais de arbitramento são exorbitantes em relação ao lucro real e ao lucro presumido.”

*Na realidade:* as alíquotas do imposto de renda e da contribuição social são as mesmas, independentemente da forma de tributação. A base de cálculo da contribuição social, em relação à receita bruta, é a mesma tanto para o lucro presumido como para o lucro arbitrado. Há diferença apenas quanto ao imposto de renda: os percentuais aplicados sobre a receita

bruta, para o lucro arbitrado são 20% maiores do que os do lucro presumido. Tal diferença não é muito significativa no total dos tributos a pagar.

Alguns destes entendimentos errôneos sobre forma de tributação com base no lucro arbitrado são compartilhados até por tributaristas, como se demonstra:

É utilizada, em regra, pela Administração Tributária em casos de omissões ou erros graves dos contribuintes e, muito excepcionalmente, pelos próprios contribuintes. O contribuinte pode utilizá-la, mas é de tal forma desvantajosa que ele só o fará no último caso. (DIAS, 2001, p.07)

#### **4.2.2 Imagem da Empresa Perante o Mercado**

O mercado, principalmente o de capitais (bolsa de valores), pode não dar credibilidade a uma empresa que adote a tributação com base no lucro arbitrado, por falta de entendimento no assunto. Isto, porém, pode ser evitado se a empresa elucidar que a tributação foi feita dentro da legalidade nas notas explicativas às demonstrações financeiras.

Fornecedores, clientes, credores e outros negociadores diretos da empresa, entidades com as quais se deve manter uma relação de confiança, podem, da mesma forma, ter uma má imagem da entidade por conta do lucro arbitrado. Neste caso, os diretores empresariais devem trabalhar no sentido de explanar o motivo da opção para reverter uma eventual opinião desfavorável, bem como para transmitir uma imagem de empresa preocupada com seus gastos, controles e com seu futuro.

### **4.3 LEGALIDADE E SEGURANÇA**

A aplicação do lucro arbitrado, como forma de planejamento tributário ou não, é prevista em lei e portanto é respeitada pelas autoridades fiscais.

#### **4.3.1 Legalidade**

Como comentado anteriormente, o planejamento tributário é feito através da aplicação de técnicas legalmente aceitas com o intuito de postergar, diminuir ou suprimir a incidência tributária. Para sua legitimidade é necessário efetuar os procedimentos lícitos antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Partindo da idéia de que o fato gerador da incidência do imposto de renda é o lucro, a aplicação da tributação pelo lucro arbitrado é considerada como uma forma de elisão fiscal pois não modifica a ocorrência do fato gerador e sim sua quantificação.

A legislação brasileira prevê a existência de três formas de determinação do lucro, para efeitos de imposto de renda. Elas diferem entre si na quantificação do lucro tributável bem como em alguns aspectos formais.

#### **4.3.2 Segurança**

A empresa que deseja aplicar o lucro arbitrado com o objetivo de reduzir sua carga tributária pode adotar, como medida de segurança, a elaboração de uma consulta fiscal para sanar suas dúvidas.

O processo de consulta tem a finalidade de proporcionar ao contribuinte a correta interpretação da lei, aplicável a um caso concreto. Para tanto, é necessário que as respostas às suas indagações não estejam expressamente descritas na lei. Se isto ocorrer a consulta é considerada inválida.

O Anexo C apresenta uma consulta fiscal na qual uma empresa faz indagações quanto à legalidade da aplicação do lucro arbitrado. Tal consulta foi considerada ineficaz, pois a SRF considerou que todas as dúvidas levantadas já estavam esclarecidas pelo próprio Fisco, na legislação e nas “Perguntas e Respostas”. Mesmo considerando-a ineficaz, a SRF respondeu diversos quesitos da consulta, concordando com a utilização, no caso proposto, do lucro arbitrado.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tributos, no Brasil, estão entre os principais dispêndios das empresas. A elevada carga tributária realça a importância e a necessidade de gerenciamento do ônus fiscal.

Por sua formação e conhecimento, compete ao contador estudar e buscar alternativas para reduzir tais custos e, por consequência, contribuir diretamente para o aumento dos lucros da empresa.

Os tributos sobre o lucro – o imposto de renda e a contribuição social – representam mais de 20% da carga tributária brasileira, merecendo, pois, a atenção do contador.

Como existem três alternativas para a apuração do lucro tributável – lucro real, presumido e arbitrado – a empresa pode, dentro da legalidade, valer-se da opção mais favorável. Neste contexto, o lucro arbitrado é pouco utilizado, quer por preconceitos, quer por desconhecimento ou ainda pela pouca literatura a ele dedicada.

Este trabalho estudou a legislação, a jurisprudência e a literatura pertinentes ao lucro arbitrado. Também apontou algumas situações específicas nas quais o valor do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, calculados com base no lucro arbitrado, exclusivamente ou em conjunto com o lucro real, foram menores do que aqueles apurados pelo lucro real ou mesmo pelo lucro presumido.

Esta diferença chegou, para uma das empresas, a R\$ 1.881.200,00 em um ano, se comparada com a carga proveniente do lucro real. A economia representou mais de 13% do lucro do ano civil em questão.

O emprego do lucro arbitrado, através do auto-arbitramento, resulta em menor carga tributária, de maneira genérica, quando a margem de lucro das empresas for superior a um certo percentual, chamado de ponto de equilíbrio tributário, o qual é de 10,24% em relação à receita bruta para as empresas industriais, foco deste estudo. Este é o ponto no qual a carga

tributária decorrente da tributação pelo lucro real iguala-se à apurada pelo lucro arbitrado.

Como o lucro arbitrado pode ser utilizado em apenas um ou em mais trimestres do ano-calendário, basta que tal margem de lucro seja superada em somente um trimestre para tornar favorável a aplicação do lucro arbitrado. Nos demais trimestres, deve ser utilizado o lucro real.

Contudo não é sempre que o lucro arbitrado pode reduzir o ônus fiscal de uma empresa. Isto acontece apenas na ocorrência de determinadas situações específicas. Pode haver economia quando empresas que estão proibidas de optar pelo lucro presumido utilizam-se do auto-arbitramento, desde que superado o ponto de equilíbrio tributário.

Por outro lado, se a utilização do lucro presumido for possível, recomenda-se o uso do planejamento tributário estudado quando existe alto fator de risco para a concretização de lucros. Desta maneira, se houver baixos lucros ou prejuízo, a entidade pode optar pelo lucro real, e havendo margem de lucro superior ao ponto de equilíbrio tributário, pode ser aplicado o auto-arbitramento, pagando-se, assim, apenas 0,4% sobre a receita bruta a mais do que se pagaria no caso da tributação pelo lucro presumido.

Também, no caso de haver possibilidade de opção pelo lucro presumido, esta forma de planejamento pode reduzir o impacto no fluxo de caixa de uma organização quando há trimestres de alta lucratividade (superior ao ponto de equilíbrio tributário) e outros de baixa, num mesmo ano civil. Esta situação é comum para empresas que possuem sazonalidade em seus negócios.

O método de planejamento tributário estudado é possível por algumas particularidades do lucro arbitrado. Como por exemplo, a não existência de limites de faturamento para poder aderir ao lucro arbitrado, ao contrário do que ocorre com o lucro presumido. Também pelo fato do contribuinte poder optar por esta forma de tributação até o último dia útil do mês seguinte ao término do período de apuração, enquanto para as outras modalidades a opção é

na data do primeiro pagamento do imposto. E ainda, pela tributação com base no lucro arbitrado não ser obrigatória para todo o ano civil, podendo ser feita apenas nos trimestres em que for conveniente.

Apesar de certo preconceito quanto à aplicação do lucro arbitrado, o estudo demonstra que esta forma de tributação é lícita e viável. É considerada um meio de elisão fiscal, pois as medidas tomadas não omitem, simulam ou alteram o fato gerador, e sim dizem respeito tão-somente à quantificação da base de cálculo dos tributos sobre o lucro, estritamente dentro das normas e preceitos contidos na legislação pertinente.

O objetivo geral desta monografia, de “estudar como os contadores podem, em situações específicas, reduzir a carga tributária das empresas, valendo-se da tributação com base no lucro arbitrado, ou, em um mesmo ano civil, do lucro real e do lucro arbitrado, no lugar da utilização exclusiva do lucro real ou do lucro presumido” foi cumprido.

Porém, não foram analisados, nesta monografia, os efeitos da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS resultantes da aplicação do lucro real. Portanto, recomenda-se a inclusão de tal questão em pesquisas futuras.

Futuros trabalhos podem, também, estudar a aplicação do lucro arbitrado em empresas com outras atividades além das industriais, seus pontos de equilíbrio tributário e suas particularidades.



## 6. REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. A nova ótica do planejamento tributário. [S.I]: 2002. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/content/estudos/nova-otica.html>>. Acesso em: 24 nov. 2003.

AMARAL, Gilberto Luiz do, OLENIKE, João Eloi. Carga tributária brasileira é de 36,45% do PIB. [S.I]: 2003. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/content/estudos/record-02.html>>. Acesso em: 10 jul. 2003.

AMARO, Luciano. Planejamento tributário e evasão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

ANDRADE, Edmar Oliveira. Planejamento tributário e ato dissimulado. São Paulo: 2002. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos.html>> Acesso em: 05 fev. 2003.

ALVIN, Eduardo Arruda, ALVIN Teresa Arruda, MARINS, James. *Repertório de Jurisprudência e doutrina sobre o processo tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

BRASIL. *Constituição Federal, Código Comercial, Código Tributário Nacional*. Organizadora do código comercial Vera Helena de Mello Franco; Organizador do CTN Roque Antonio Carrazza. – 4 ed. Ver. Antual. E ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. *Decreto 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamento do imposto de renda – RIR/99. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Decreto-Lei 7.661, de 21 de junho de 1945*. Lei de falências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. *Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995*. Altera a legislação tributaria federal e da outras providencias. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e da outras providencias. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, para ressarcimento do valor do

PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e da outras providências.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e da outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001*. Dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público - PIS/PASEP e para a seguridade social - COFINS incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados a exportação. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e da outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003*. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto a secretaria da receita federal, a procuradoria-geral da fazenda nacional e ao instituto nacional do seguro social e da outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

BRASIL. *Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 193.

CAMPOS, Henrique de. *Planejamento tributário: imposto de renda – pessoas jurídicas*. São Paulo: Atlas, 1984.

CAMPOS, Fortunato, et al. *Regulamento do imposto de renda: Decreto nº 3.000, de 1999*. São Paulo: Resenha Editora, 2001.

DIAS, José do Nascimento. *Comentários ao novo regulamento do imposto de renda: livro II, tributação das pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

EGGERT, Gisela, et al. *Manual para elaboração de monografias dos cursos de pós-graduação lato sensu*. Florianópolis: UDESC, 1998.

HIGUCHI, Celos Hiroyuki, HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão no direito tributário internacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. v. 2 São Paulo: Dialética,

1998.

HÜHNE, Leda Miranda. *Metodologia científica*. Rio de Janeiro: Agir, 1990.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINEZ, Manuel Perez. *O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva*. Salvador: 2002. Disponível em: < <http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos.html>> Acesso em: 05 fev. 2003.

MEGGINSO, Leon C., MOSLEY, Donald C., PIETRI JR, Paul H. *Administração: conceitos e aplicações*. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1986.

MORAES, Maria Célia Marcondes de. *Algumas orientações para a elaboração de trabalhos acadêmicos*. Florianópolis: [s.n.], [1993].

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – teoria e prática perante o imposto de renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. v. 2 São Paulo: Dialética, 1998.

PERGUNTAS E RESPOSTAS. *Perguntas e respostas à Secretaria da Receita Federal – IRPJ*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/default2003.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

PESSEK, Kurt Sebastian. A importância do contador no planejamento tributário. Fortaleza: [2002]. Disponível em: < <http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos.html>> Acesso em: 05 fev. 2003.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. v. 2 São Paulo: Dialética, 1998.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. v. 2 São Paulo: Dialética, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. v. 4 São Paulo: Dialética, 1999.

ROLIM, João Dácio. Do planejamento tributário como direito e dever do contribuinte – seus

contornos jurídicos gerais e específicos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. v. 2 São Paulo: Dialética, 1998.

SANTA CATARINA. *Decreto Estadual nº 2.870, de 27 de agosto de 2001*. Aprova Regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

SANTA CATARINA. *Lei Estadual nº 10.927, de 26 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

SALOMON, Délcio Vieira. *Como fazer uma monografia*. 5 ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1977.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, *Instrução Normativa 104/98*. Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Disponível em: <<http://www.receta.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 01 dez. 2003.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Manual de preenchimento da DIPJ 2003*. In: Programa de preenchimento da declaração de informações econômico-fiscais da pessoa-jurídica. [S.I.]: 2003. Disponível em: <<http://www.receta.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 01 out. 2003.

SHINGAKI, Mário. *Gestão de impostos para pessoas físicas e jurídicas*. São Paulo: Saint Paul, 2002.

WATANABE, Marta. *Guia valor econômico de disputas tributárias*. São Paulo: Globo, 2003.

ZANLUCA, Júlio César. Planejamento tributário – Todos nós precisamos dele. [S.I.]: [2002] Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>>. Acesso em 10 maio 2003.

## APÊNDICES

APÊNDICE A – Saldos Contábeis e Fiscais das Empresas Analisadas em 31/12/2001.

### SALDOS CONTÁBEIS E FISCAIS EM 31/12/2001

(em milhares de reais)

#### 01. VALORES COM TRIBUTAÇÃO DIFERIDA:

	Indústria de Alimentos Ltda.	Indústria de Móveis S/A	Empresa de Madeiras Ltda.	Indústria de Embalagens Ltda.
Lucro Inflacionário	-	-	-	-
Depreciação Acelerada Incentivada	-	-	-	-
Outros	-	-	-	-

#### 02. SALDOS DE PREJUÍZOS FISCAIS:

	Indústria de Alimentos Ltda.	Indústria de Móveis S/A	Empresa de Madeiras Ltda.	Indústria de Embalagens Ltda.
Prejuízo Real (Imposto de renda)	165,2	-	5.983,7	-
Base de Cálculo Negativa da CSL	182,3	-	-	-

#### 03. PATRIMÔNIO LÍQUIDO:

	Indústria de Alimentos Ltda.	Indústria de Móveis S/A	Empresa de Madeiras Ltda.	Indústria de Embalagens Ltda.
Patrimônio Líquido	3.693,0	7.100,0	10.578,2	18.602,6
Reserva de Reavaliação	-	2.757,6	9.408,2	3.470,1
Base de Cálculo dos JCP	3.693,0	4.342,4	1.170,0	15.132,5

## APÊNDICE B – Cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio

O valores máximos dos juros sobre o capital próprio foram obtidos através da aplicação da TJLP referente ao período trimestral sobre o valor do patrimônio líquido deduzido das reservas de reavaliação, conforme:

Indústria de Alimentos Ltda.

Período	Valor do Patrimônio Líquido Ajustado	Taxa TJLP (a.a)	Taxa do Trimestre	Valor Máximo dos Juros s/ Capital Próprio
1º Trimestre/2002	3.693,00	10,00%	2,411369%	89,05
2º Trimestre/2002	3.693,00	9,50%	2,294793%	84,75
3º Trimestre/2002	3.693,00	10,00%	2,411369%	89,05
4º Trimestre/2002	3.693,00	10,00%	2,411369%	89,05

Indústria de Embalagens Ltda.

Período	Valor do Patrimônio Líquido Ajustado	Taxa TJLP (a.a)	Taxa do Trimestre	Valor Máximo dos Juros s/ Capital Próprio
1º Trimestre/2002	15.132,50	10,00%	2,411369%	364,90
2º Trimestre/2002	15.132,50	9,50%	2,294793%	347,26
3º Trimestre/2002	15.132,50	10,00%	2,411369%	364,90
4º Trimestre/2002	15.132,50	10,00%	2,411369%	364,90

Indústria de Móveis S/A

Período	Valor do Patrimônio Líquido Ajustado	Taxa TJLP (a.a)	Taxa do Trimestre	Valor Máximo dos Juros s/ Capital Próprio
1º Trimestre/2002	4.342,40	10,00%	2,411369%	104,71
2º Trimestre/2002	4.342,40	9,50%	2,294793%	99,65
3º Trimestre/2002	4.342,40	10,00%	2,411369%	104,71
4º Trimestre/2002	4.342,40	10,00%	2,411369%	104,71

Empresa de Madeiras Ltda.

Período	Valor do Patrimônio Líquido Ajustado	Taxa TJLP (a.a)	Taxa do Trimestre	Valor Máximo dos Juros s/ Capital Próprio
1º Trimestre/2002	1.170,00	10,00%	2,411369%	28,21
2º Trimestre/2002	1.170,00	9,50%	2,294793%	26,85
3º Trimestre/2002	1.170,00	10,00%	2,411369%	28,21
4º Trimestre/2002	1.170,00	10,00%	2,411369%	28,21

## APÊNDICE C – Demonstração dos Cálculos da Carga Tributária

Este apêndice contém explicações referentes aos cálculos apresentados nos quadros da carga tributária.

A estrutura dos quadros é a mesma para todas as empresas. Assim, esta explicação é válida para todos os exemplos, apesar de mostrar apenas os dados da Empresa de Madeiras Ltda.

O primeiro quadro contém Informações sobre Receitas e Lucro Real, conforme segue abaixo:

### 01. INFORMAÇÕES SOBRE RECEITAS E LUCRO REAL:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
1- Receita Bruta	9.118,6	13.221,7	18.869,2	14.387,1	55.596,6
2- Outras Receitas Operacionais	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
3- Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
4- Lucro Real (antes JCP)	(470,0)	1.204,5	5.637,3	5.229,0	11.600,8
5- Juros s/ Capital Próprio	-	(26,9)	(28,2)	(28,2)	(83,3)
6- Prejuízos Anteriores (30% Lucro Real)	-	(353,3)	(1.682,7)	(1.560,2)	(3.596,3)
7- Lucro Real após JCP [4 - (5 + 6)]	<b>(470,0)</b>	<b>824,3</b>	<b>3.926,4</b>	<b>3.640,5</b>	<b>7.921,3</b>
8 -Base Cálculo CSL (antes JCP)	(470,0)	1.904,5	5.637,3	4.529,0	11.600,8
9- Juros s/ Capital Próprio	-	(26,9)	(28,2)	(28,2)	(83,3)
10- Prejuízos Anteriores	-	(563,3)	(1.682,7)	(1.350,2)	(3.596,3)
11- Base Cálculo CSL [8 - (9+10)]	<b>(470,0)</b>	<b>1.314,3</b>	<b>3.926,4</b>	<b>3.150,5</b>	<b>7.921,3</b>

Os dados referentes a Receita Bruta, Outras Receitas Operacionais, Ganhos de Capital, Lucro Real (antes JCP), Prejuízos Anteriores e Base de Cálculo CSL (antes JCP) foram fornecidos pela empresa de consultoria, não sendo passíveis de conferência.

Nas linhas restantes, os valores foram obtidos através de cálculos, conforme listado abaixo:

5 e 9 – Juros s/ Capital Próprio: Calculados através da aplicação da TJLP do trimestre sobre o valor do Patrimônio Líquido da empresa deduzidos das reservas de reavaliação, conforme demonstrado no Apêndice B.

6 – Prejuízos Anteriores: O valor máximo que pode ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda é de 30% do lucro real. Desta maneira, os prejuízos anteriores referem-se a 30% do lucro real obtido pela empresa, deduzidos os JCP.

7 – Lucro Real após JCP: é o valor do Lucro Real deduzido dos JCP e Prejuízos Anteriores.

10 – Prejuízos Anteriores: O valor máximo que pode ser deduzido da base de cálculo da CSL é de 30% de sua base de cálculo. Desta maneira, os prejuízos anteriores referem-se a 30% do da base de cálculo da CSL obtido pela empresa, deduzidos os JCP.

11 – Base de Cálculo CSL: é valor o constante na linha 8, deduzido dos JCP e Prejuízos Anteriores.



**02. LUCRO PRESUMIDO (IMPOSTO DE RENDA):**

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (8%)	729,5	1.057,7	1.509,5	1.151,0	4.447,7
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	-	-
<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	931,2	1.405,8	1.658,3	1.194,0	5.189,3

O quadro acima apresenta a determinação da Base de Cálculo para o lucro presumido. Na primeira linha foi aplicado o percentual de 8% sobre a receita bruta, já as linhas seguintes mostram os valores integrais de Outras Receitas Operacionais e dos Ganhos de Capital, conforme determina a legislação vigente. A última linha, ou seja, a Base de Cálculo, é formada pela soma das linhas anteriores.

**03. LUCRO ARBITRADO (IMPOSTO DE RENDA):**

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (9,6%)	875,4	1.269,3	1.811,4	1.381,2	5.337,3
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	-	-
<b>LUCRO ARBITRADO</b>	1.077,1	1.617,4	1.960,2	1.424,2	6.078,9

O quadro acima apresenta o cálculo da Base de Cálculo para o lucro arbitrado. Os valores foram obtidos de maneira semelhante aos do quadro anterior, diferindo apenas no percentual incidente sobre a Receita Bruta, que para este foi de 9,6%.

**04. LUCRO ARBITRADO/PRESUMIDO (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL):**

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (12%)	1.094,2	1.586,6	2.264,3	1.726,5	6.671,6
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	201,7	348,1	148,8	43,0	741,6
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	-	-
<b>TOTAL DO LUCRO</b>	1.295,9	1.934,7	2.413,1	1.769,5	7.413,2

Este quadro mostra a determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social. Esta é a mesma tanto para o lucro arbitrado como para o lucro presumido. Na primeira linha foi aplicado o percentual de 12% sobre a receita bruta, já as linhas seguintes contêm os valores integrais de Outras Receitas Operacionais e dos Ganhos de Capital, conforme determina a legislação vigente. A última linha, ou seja, a Base de Cálculo, é formada pela soma das linhas anteriores.



**05. CARGA TRIBUTÁRIA:**

		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
LUCRO REAL	IMPOSTO DE RENDA (15%)	(70,5)	123,7	589,0	546,1	1.188,2
	ADICIONAL IR (10%)	(53,0)	76,4	386,6	358,1	768,1
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	0,0	4,0	4,2	4,2	12,5
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	(123,5)	204,1	979,8	908,4	1.968,8
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	(42,3)	118,3	353,4	283,5	712,9
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	(165,8)	322,4	1.333,2	1.191,9	2.681,7

Os quadros constantes no item Carga Tributária, para o lucro real, presumido e arbitrado, são compostos pelos valores resultantes da aplicação de 15% sobre a Base de Cálculo do imposto de renda.

Na linha seguinte, de 10% sobre o valores da Base de Cálculo do imposto de renda que excedem R\$ 60.000,00.

Para os quadros relativos ao lucro real, consta uma linha referente a 15% sobre o valor dos JCP.

A Contribuição Social foi calculada mediante aplicação da alíquota de 9% sobre sua Base de Cálculo.

LUCRO REAL E ARBITRADO	Opção de Tributação	Real	Real	Arbitrado	Arbitrado	TOTAL
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	(70,5)	123,7	294,0	213,6	560,8
	ADICIONAL IR (10%)	(53,0)	76,4	190,0	136,4	349,9
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	0,0	4,0	-	-	4,0
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	(123,5)	204,1	484,1	350,0	914,7
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	(42,3)	118,3	217,2	159,3	452,4
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	(165,8)	322,4	701,2	509,3	1.367,1

No último quadro do item 5, constam os dados referentes ao lucro real ou arbitrado, sendo escolhida a forma de tributação cujos valores foram menores, em cada trimestre.

## APÊNDICE D – Cálculo da carga tributária da empresa da Indústria de Alimentos

### INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.

#### DADOS DO ANO 2002 (Valores em milhares de reais)

#### 01. INFORMAÇÕES SOBRE RECEITAS E LUCRO REAL:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Receita Bruta	1.347,7	3.795,5	3.430,7	2.275,3	10.849,2
Outras Receitas Operacionais	78,0	177,9	289,2	110,8	655,9
Ganhos de Capital	0,0	0,0	0,0	1,9	1,9
Lucro Real (antes JCP)	250,8	961,8	1.234,4	875,4	3.322,4
Juros s/ Capital Próprio	(89,1)	(84,7)	(89,1)	(89,1)	(351,9)
Prejuízos Anteriores	(48,5)	(116,7)	-	-	(165,2)
Lucro Real (após JCP)	113,2	760,4	1.145,4	786,4	2.805,3
Base Cálculo CSL (antes JCP)	250,8	961,0	1.203,4	875,1	3.290,3
Juros s/ Capital Próprio	(89,1)	(84,7)	(89,1)	(89,1)	(352,0)
Prejuízos Anteriores	(48,5)	(133,8)	-	-	(182,3)
Base Cálculo CSL (após JCP)	113,2	742,5	1.114,3	786,0	2.756,0

#### 02. LUCRO PRESUMIDO (IMPOSTO DE RENDA):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (8%)	107,8	303,6	274,5	182,0	867,9
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	78,0	177,9	289,2	110,8	655,9
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	1,9	1,9
<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>185,8</b>	<b>481,5</b>	<b>563,7</b>	<b>294,7</b>	<b>1.525,7</b>

#### 03. LUCRO ARBITRADO (IMPOSTO DE RENDA):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (9,6%)	129,4	364,4	329,3	218,4	1.041,5
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	78,0	177,9	289,2	110,8	655,9
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	1,9	1,9
<b>LUCRO ARBITRADO</b>	<b>207,4</b>	<b>542,3</b>	<b>618,5</b>	<b>331,1</b>	<b>1.699,3</b>

#### 04. LUCRO ARBITRADO/PRESUMIDO (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (12%)	161,7	455,5	411,7	273,0	1.301,9
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	78,0	177,9	289,2	110,8	655,9
Sobre Ganhos de Capital (100%)	-	-	-	1,9	1,9
<b>TOTAL DO LUCRO</b>	<b>239,7</b>	<b>633,4</b>	<b>700,9</b>	<b>385,7</b>	<b>1.959,7</b>

**INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.****DADOS DO ANO 2002 (Valores em milhares de reais)****05. CARGA TRIBUTÁRIA:**

		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
LUCRO REAL	IMPOSTO DE RENDA (15%)	17,0	114,1	171,8	118,0	420,8
	ADICIONAL IR (10%)	5,3	70,0	108,5	72,6	256,5
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	13,4	12,7	13,4	13,4	52,8
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	35,7	196,8	293,7	203,9	730,1
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	10,2	66,8	100,3	70,7	248,0
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	45,9	263,6	394,0	274,7	978,2

		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
LUCRO PRESUMIDO	IMPOSTO DE RENDA (15%)	27,9	72,2	84,5	44,2	228,9
	ADICIONAL IR (10%)	12,6	42,2	50,4	23,5	128,6
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	40,5	114,4	134,9	67,7	357,4
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	21,6	57,0	63,1	34,7	176,4
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	62,0	171,4	198,0	102,4	533,8

		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
LUCRO ARBITRADO	IMPOSTO DE RENDA (15%)	31,1	81,3	92,8	49,7	254,9
	ADICIONAL IR (10%)	14,7	48,2	55,9	27,1	145,9
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	45,8	129,6	148,6	76,8	400,8
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	21,6	57,0	63,1	34,7	176,4
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	67,4	186,6	211,7	111,5	577,2

LUCRO REAL E ARBITRADO	Opção de Tributação	Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado	TOTAL
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	17,0	81,3	92,8	49,7	240,8
	ADICIONAL IR (10%)	5,3	48,2	55,9	27,1	136,5
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	13,4	-	-	-	13,4
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	35,7	129,6	148,6	76,8	390,6
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	10,2	57,0	63,1	34,7	165,0
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	45,9	186,6	211,7	111,5	555,6

## APÊNDICE E – Cálculo da carga tributária da Indústria de Móveis

### INDÚSTRIA DE MÓVEIS S.A.

#### DADOS DO ANO 2002 (Valores em milhares de reais)

#### 01. INFORMAÇÕES SOBRE RECEITAS E LUCRO REAL:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Receita Bruta	5.321,5	8.830,0	10.944,4	11.497,0	36.592,9
Outras Receitas Operacionais	37,9	69,7	71,6	104,3	283,5
Ganhos de Capital	19,2	48,7	278,7	0,3	346,9
Lucro Real (antes JCP)	606,7	1.598,4	3.776,0	2.196,7	8.177,9
Juros s/ Capital Próprio	(104,7)	(99,7)	(104,7)	(104,7)	(413,8)
Prejuízos Anteriores	-	-	-	-	-
Lucro Real (após JCP)	502,0	1.498,7	3.671,3	2.092,0	7.764,1
Base Cálculo CSL (antes JCP)	667,2	1.773,8	4.166,6	2.447,5	9.055,0
Juros s/ Capital Próprio	(104,7)	(99,7)	(104,7)	(104,7)	(413,8)
Prejuízos Anteriores	-	-	-	-	-
Base Cálculo CSL (após JCP)	562,5	1.674,1	4.061,9	2.342,8	8.641,3

#### 02. LUCRO PRESUMIDO (IMPOSTO DE RENDA):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (8%)	425,7	706,4	875,6	919,8	2.927,4
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	37,9	69,7	71,6	104,3	283,5
Sobre Ganhos de Capital (100%)	19,2	48,7	278,7	0,3	346,9
<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>482,8</b>	<b>824,8</b>	<b>1.225,9</b>	<b>1.024,4</b>	<b>3.557,8</b>

#### 03. LUCRO ARBITRADO (IMPOSTO DE RENDA):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (9,6%)	510,9	847,7	1.050,7	1.103,7	3.512,9
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	37,9	69,7	71,6	104,3	283,5
Sobre Ganhos de Capital (100%)	19,2	48,7	278,7	0,3	346,9
<b>LUCRO ARBITRADO</b>	<b>568,0</b>	<b>966,1</b>	<b>1.401,0</b>	<b>1.208,3</b>	<b>4.143,3</b>

#### 04. LUCRO ARBITRADO/PRESUMIDO (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (12%)	638,6	1.059,6	1.313,3	1.379,6	4.391,1
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	37,9	69,7	71,6	104,3	283,5
Sobre Ganhos de Capital (100%)	19,2	48,7	278,7	0,3	346,9
<b>TOTAL DO LUCRO</b>	<b>695,7</b>	<b>1.178,0</b>	<b>1.663,6</b>	<b>1.484,2</b>	<b>5.021,5</b>

**INDÚSTRIA DE MÓVEIS S.A.**

**DADOS DO ANO 2002 (Valores em milhares de reais)**

**05. CARGA TRIBUTÁRIA:**

LUCRO REAL		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	75,3	224,8	550,7	313,8	1.164,6
	ADICIONAL IR (10%)	44,2	143,9	361,1	203,2	752,4
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	15,7	14,9	15,7	15,7	62,1
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	135,2	383,6	927,5	532,7	1.979,1
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	50,6	150,7	365,6	210,8	777,7
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	185,8	534,3	1.293,1	743,5	2.756,8

LUCRO PRESUMIDO		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	72,4	123,7	183,9	153,7	533,7
	ADICIONAL IR (10%)	42,3	76,5	116,6	96,4	331,8
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	114,7	200,2	300,5	250,1	865,5
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	62,6	106,0	149,7	133,6	451,9
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	177,3	306,2	450,2	383,7	1.317,4

LUCRO ARBITRADO		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	85,2	144,9	210,1	181,2	621,5
	ADICIONAL IR (10%)	50,8	90,6	134,1	114,8	390,3
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	136,0	235,5	344,2	296,1	1.011,8
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	62,6	106,0	149,7	133,6	451,9
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	198,6	341,5	494,0	429,7	1.463,8

LUCRO REAL E ARBITRADO	Opção de Tributação	Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado	TOTAL
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	75,3	144,9	210,1	181,2	611,6
	ADICIONAL IR (10%)	44,2	90,6	134,1	114,8	383,7
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	15,7	-	-	-	15,7
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	135,2	235,5	344,2	296,1	1.011,1
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	50,6	106,0	149,7	133,6	440,0
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	185,8	341,5	494,0	429,7	1.451,0

## APÊNDICE F – Cálculo da carga tributária da Indústria de Embalagens

### INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.

#### DADOS DO ANO 2002 (Valores em milhares de reais)

#### 01. INFORMAÇÕES SOBRE RECEITAS E LUCRO REAL:

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Receita Bruta	15.416,1	18.383,7	19.001,0	19.742,4	72.543,2
Outras Receitas Operacionais	33,0	117,9	208,2	142,8	501,9
Ganhos de Capital	46,6	10,0	0,0	8,4	65,0
Lucro Real (antes JCP)	2.660,6	3.421,8	4.074,9	4.173,2	14.330,5
Juros s/ Capital Próprio	(364,9)	(347,3)	(364,9)	(364,9)	(1.442,0)
Prejuízos Anteriores	-	-	-	-	-
Lucro Real (após JCP)	2.295,7	3.074,5	3.710,0	3.808,3	12.888,5
Base Cálculo CSL (antes JCP)	2.660,6	3.421,8	4.074,9	4.173,2	14.330,5
Juros s/ Capital Próprio	(364,9)	(347,3)	(364,9)	(364,9)	(1.442,0)
Prejuízos Anteriores	-	-	-	-	-
Base Cálculo CSL (após JCP)	2.295,7	3.074,5	3.710,0	3.808,3	12.888,5

#### 02. LUCRO PRESUMIDO (IMPOSTO DE RENDA):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (8%)	1.233,3	1.470,7	1.520,1	1.579,4	5.803,5
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	33,0	117,9	208,2	142,8	501,9
Sobre Ganhos de Capital (100%)	46,6	10,0	0,0	8,4	65,0
<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>1.312,9</b>	<b>1.598,6</b>	<b>1.728,3</b>	<b>1.730,6</b>	<b>6.370,4</b>

#### 03. LUCRO ARBITRADO (IMPOSTO DE RENDA):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (9,6%)	1.479,9	1.764,8	1.824,1	1.895,3	6.964,1
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	33,0	117,9	208,2	142,8	501,9
Sobre Ganhos de Capital (100%)	46,6	10,0	0,0	8,4	65,0
<b>LUCRO ARBITRADO</b>	<b>1.559,5</b>	<b>1.892,7</b>	<b>2.032,3</b>	<b>2.046,5</b>	<b>7.531,0</b>

#### 04. LUCRO ARBITRADO/PRESUMIDO (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL):

	Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
	1º	2º	3º	4º	
Sobre Receita Bruta (12%)	1.849,9	2.206,0	2.280,1	2.369,1	8.705,2
Sobre Outras Receitas Op. (100%)	33,0	117,9	208,2	142,8	501,9
Sobre Ganhos de Capital (100%)	46,6	10,0	0,0	8,4	65,0
<b>TOTAL DO LUCRO</b>	<b>1.929,5</b>	<b>2.333,9</b>	<b>2.488,3</b>	<b>2.520,3</b>	<b>9.272,1</b>

**INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.****DADOS DO ANO 2002 (Valores em milhares de reais)****05. CARGA TRIBUTÁRIA:**

LUCRO REAL		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	344,4	461,2	556,5	571,2	1.933,3
	ADICIONAL IR (10%)	223,6	301,5	365,0	374,8	1.264,9
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	54,7	52,1	54,7	54,7	216,3
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	622,7	814,7	976,2	1.000,8	3.414,4
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	206,6	276,7	333,9	342,7	1.160,0
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	829,3	1.091,4	1.310,1	1.343,6	4.574,4

LUCRO PRESUMIDO		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	196,9	239,8	259,2	259,6	955,6
	ADICIONAL IR (10%)	125,3	153,9	166,8	167,1	613,0
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	322,2	393,6	426,1	426,6	1.568,6
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	173,7	210,1	223,9	226,8	834,5
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	495,9	603,7	650,0	653,5	2.403,1

LUCRO ARBITRADO		Trimestres do ano civil				TOTAL DO ANO
		1º	2º	3º	4º	
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	233,9	283,9	304,8	307,0	1.129,7
	ADICIONAL IR (10%)	150,0	183,3	197,2	198,6	729,1
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	383,9	467,2	502,1	505,6	1.858,8
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	173,7	210,1	223,9	226,8	834,5
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	557,5	677,2	726,0	732,4	2.693,2

LUCRO REAL E ARBITRADO	Opção de Tributação	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado	TOTAL
	IMPOSTO DE RENDA (15%)	233,9	283,9	304,8	307,0	1.129,7
	ADICIONAL IR (10%)	150,0	183,3	197,2	198,6	729,1
	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (JCP)	-	-	-	0,0	-
	TOTAL IMPOSTO DE RENDA	383,9	467,2	502,1	505,6	1.858,8
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	173,7	210,1	223,9	226,8	834,5
	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	557,5	677,2	726,0	732,4	2.693,2



## APÊNDICE G – Perguntas elaboradas na entrevista com contadores

Em agosto de 2003, foi elaborada uma entrevista focalizada com contadores, que trabalham na empresa Tróia Consultoria Empresarial Ltda. A entrevista focalizada não segue roteiro fixo, portanto as perguntas eram elaboradas no desenvolver da entrevista. Algumas delas estão relacionadas a seguir:

- ◆ O lucro arbitrado pode ser considerado uma forma de planejamento tributário? Como?
- ◆ A Tróia Consultoria Empresarial Ltda. recomenda a aplicação do lucro arbitrado com o intuito de reduzir a carga tributária empresarial?
- ◆ Há quanto tempo isto é feito?
- ◆ Já houve algum problema quanto à aceitabilidade por parte do Fisco?
- ◆ Em que casos pode resultar em menor ônus fiscal?
- ◆ Há resistência, por parte dos empresários, quanto à aplicação do lucro arbitrado?
- ◆ E por parte dos contadores?
- ◆ Quais são os maiores preconceitos quanto à aplicação desta forma de planejamento tributário?
- ◆ Quais as maiores dúvidas?
- ◆ Quais os argumentos contra?
- ◆ Como convencer os empresários a aceitar o método? Quais os argumentos?
- ◆ Como viabilizar a aplicação do lucro arbitrado?
- ◆ A falta de preenchimento do LALUR não traz outras consequências?
- ◆ Por que o LALUR e não algum outro livro?
- ◆ Alguma outra informação necessária para elaboração da monografia?



## ANEXOS

### ANEXO A – Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal – Lucro Arbitrado.

Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acessado em 07 de dezembro de 2003.

#### **669. O que é lucro arbitrado?**

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

#### **670. Qual a legislação que atualmente disciplina as regras aplicáveis ao arbitramento?**

A Lei nº 8.981/95, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 9.065/95, art. 1º, e nº 9.249/95, arts. 2º, 3º, 16 e 24; nº 9.430/96, arts. 1º, 4º, 27, 48 e 51 a 54 e nº 9.779/99, art. 22, e RIR/99, arts. 529 a 539.

#### **671. Como deverá ser apurado o lucro arbitrado?**

A partir de 1º/1/97, a tributação com base no lucro arbitrado ocorrerá trimestralmente, em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (RIR/99, art. 220 e 530).

#### **672. A quem cabe a aplicação do arbitramento de lucro?**

A partir de 1º/1/95, ocorrida qualquer das hipóteses que ensejam o arbitramento de lucro, previstas na legislação fiscal, poderá o arbitramento:

I) ser aplicado pela autoridade fiscal, em qualquer dos casos previstos na legislação do imposto de renda (RIR/99, art. 530).

II) ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta (RIR/99, art. 531);

#### **NOTA:**

Nos anos-calendário de 1992 a 1994, o arbitramento do lucro recebeu o seguinte tratamento:

a) ano de 1992 - revogada a possibilidade do auto-arbitramento; a iniciativa do arbitramento passou a ser exclusivamente da autoridade fiscal (Lei nº 8.383/91, art. 41);

b) anos de 1993 e 1994 - permaneceu como regra geral a exclusividade da iniciativa da autoridade fiscal, sendo dada, por exceção, a possibilidade de o contribuinte poder arbitrar seu lucro nos casos fortuitos ou de força maior, como definido na Lei Civil (Lei nº 8.383/91, art. 41 c/c Lei nº 8.541, art. 21).

#### **673. Como será exercida pelo contribuinte a tributação com base no lucro arbitrado?**

A tributação com base no lucro arbitrado será manifestada mediante o pagamento da primeira quota ou da quota única do imposto devido, correspondente ao período de apuração trimestral em que o contribuinte, pelas razões determinantes na legislação, se encontrar em condições de proceder o arbitramento do seu lucro.

**674. Poderá haver mudança do regime de tributação para o contribuinte que já efetuou o recolhimento com base no lucro arbitrado?**

A pessoa jurídica que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiver seu lucro arbitrado poderá optar pela tributação com base no lucro presumido nos demais trimestres, desde que não esteja obrigada à apuração pelo lucro real (RIR/99, art. 531, inciso I, e IN SRF nº 93/97, art.47).

**675. A pessoa jurídica que tenha adotado o regime de tributação com base no lucro real poderá mudar a forma de tributação para o lucro arbitrado no curso do mesmo ano-calendário?**

A adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado só é cabível na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária. Ocorrendo tal situação e conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá arbitrar o lucro tributável do respectivo ano-calendário, ou somente de um trimestre, sendo-lhe assegurado o direito de permanecer no regime do lucro real nos demais períodos de apuração trimestrais(RIR/99, art. 531, inciso I, e IN SRF nº 93/97, art.47).

**676. Qual o percentual de arbitramento do lucro das instituições financeiras?**

O percentual a ser utilizado para arbitramento do lucro das instituições financeiras é de 45% (RIR/99, art. 533).

**677. Em caso de arbitramento de lucro ficam as pessoas jurídicas liberadas da comprovação da origem das receitas recebidas e da aplicação de penalidades?**

Não. Mesmo sendo tributadas com base no lucro arbitrado persiste a obrigatoriedade de comprovação das receitas efetivamente recebidas ou auferidas.

O arbitramento de lucro em si por não ser uma sanção, mas uma forma de apuração da base de cálculo do imposto, não exclui a aplicação das penalidades cabíveis (RIR/99, art. 538).

**678. A falta de apresentação à autoridade tributária do Livro Caixa contendo a escrituração de toda a movimentação financeira implica em arbitramento do lucro, no caso de pessoa jurídica que tenha optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido?**

Sim, uma vez que tal situação caracteriza, nos termos do art. 530, III, do RIR/99, uma das hipóteses de previsão para o procedimento de arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

**679. Quais as hipóteses de arbitramento do lucro previstas na legislação tributária?**

O imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (RIR/99 art. 530):

I) o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

II) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a. identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b. determinar o lucro real;

III) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;

IV) o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;

V) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;

VI) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

**NOTA:**

As pessoas jurídicas, cujas filiais, sucursais ou controladas no exterior não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados, terão os lucros decorrentes de suas atividades no exterior determinados, por arbitramento, segundo as disposições da legislação brasileira (IN SRF nº 213/2002, art. 5º).

**680. Qual o critério a ser utilizado para apuração do lucro arbitrado?**

O lucro arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais:

- a. sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada (RIR/99, art. 532);
- b. quando desconhecida a receita bruta, o lucro arbitrado também será apurado mediante a aplicação de coeficientes sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal (RIR/99, art. 535).

**681. Como se obtém a base de cálculo para tributação das pessoas jurídicas pelo lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta?**

A base de cálculo do lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas (RIR/99, art. 532 e 536):

- 1) o valor resultante da aplicação de percentuais variáveis, conforme o tipo de atividade operacional exercida pela pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida nos respectivos trimestres;
- 2) ao resultado obtido na forma do item 1 deverão ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (renda fixa e variável), as variações monetárias ativas, as demais receitas e todos os resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, os descontos financeiros obtidos, os juros ativos não decorrentes de aplicações e os demais resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior. Também deverão ser incluídos os valores recuperados correspondentes a custos e despesas inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se o contribuinte comprovar não ter deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à tributação com base no lucro real, ou que se refiram a período a que tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado (RIR/99, art. 536).

**NOTA:**

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto (RIR/99, art. 536, § 5º).

**682. Conhecida a receita bruta de uma pessoa jurídica quais os percentuais que devem ser aplicados para apuração do lucro arbitrado?**

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, quando conhecida, são os mesmos aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido, **acrescidos de 20%**. (RIR/99, art. 532):

ATIVIDADES	PERCENTUAL
Revenda de combustíveis	1,92%
Fabricação própria	9,6%
Revenda de mercadorias	9,6%
Industrialização p/ encomenda	9,6%
Transporte de cargas	9,6%
Serviços hospitalares	9,6%
Atividade rural	19,2%
Serv. Transporte/ exceto cargas	19,2%
Administração de consórcios	38,4%
Hotelaria e estacionamento	38,4%
Serv. Profissionais habilitados	38,4%
Representante comercial	38,4%
Administ. Locação de imóveis	38,4%
Corretagem em geral	38,4%
Serviços da construção civil	38,4%
Factoring	38,4%
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	45,0%

**683. Os percentuais serão sempre os mesmos ainda que a pessoa jurídica venha a ser tributada reiteradamente através do arbitramento de lucro em mais de um período de apuração?**

Sim. Inexiste previsão legal para se agravar os percentuais de arbitramento.

**684. Como deverá ser apurado o lucro arbitrado da pessoa jurídica com várias atividades como, por exemplo, posto de gasolina que além de revender combustíveis derivados de petróleo, obtém receita de mercadorias adquiridas para revenda e de prestação de serviços?**

Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente (RIR/99, art. 223, § 3º).

**685. Como deverá ser apurado o lucro arbitrado das pessoas jurídicas que exercem atividades imobiliárias?**

As pessoas jurídicas que se dediquem à venda de imóveis, construídos ou adquiridos para revenda, loteamentos e/ou incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita total o valor do custo do imóvel devidamente comprovado, **corrigido monetariamente até 31/12/95**. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (RIR/99, art. 534).

**686. As empresas exclusivamente prestadoras de serviços podem usufruir a redução do percentual de arbitramento, assim como acontece com a estimativa e o lucro presumido já que os percentuais para cálculo do lucro são os mesmos?**

Sim. Para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviço, cuja receita bruta anual seja de R\$ 120.000,00, o percentual será de 19,2%. Caso a receita bruta acumulada até um determinado trimestre do ano-calendário exceder este limite ficará a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada trimestre transcorrido, em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorrer o excesso,

sem acréscimos (Lei nº 9.250/95, art. 40 e IN SRF nº 93/97, art. 41, §§ 6º ao 9º).

**NOTA:**

Tal prerrogativa não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviço de profissões legalmente regulamentadas.

**687. Qual o conceito de receita bruta para fins do lucro arbitrado?**

Compreende-se no conceito de receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário (Ex: IPI).

**688. O que se considera ganho de capital para fins de tributação pelo lucro arbitrado?**

Nas alienações de bens classificáveis no ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável ou renda fixa, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil.

O custo de bens e direitos adquiridos até 31/12/95 poderá ser corrigido monetariamente até essa data, com base na UFIR de 1º/1/96 (R\$ 0,8287), não mais se aplicando qualquer correção a partir dessa referida data.

**NOTAS:**

No caso de não haver comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará a adição integral da receita à base de cálculo do lucro arbitrado.

Considera-se custo ou valor contábil de bens e direitos, desde que devidamente comprovados (IN SRF nº 51/95, art. 4º, § 1º):

- a. do ativo permanente, o valor de aquisição, corrigido monetariamente até 31/12/95, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada;
- b. não classificados no ativo permanente, sujeitos à correção monetária até 31/12/95, o valor de aquisição corrigido até essa data.

Caso na alienação de bem ou direito seja verificada perda, esta não será computada para fins do lucro arbitrado.

**689. Quais os coeficientes aplicáveis com vistas a apuração do lucro arbitrado, quando não for conhecida a receita bruta?**

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado por meio de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (RIR/99, art. 535):

BASES ALTERNATIVAS	COEFICIENTE
- Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais.	1,5
- Soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido.	0,04
- Valor do capital, inclusive correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade.	0,07
- Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido.	0,05



- Valor das compras de mercadorias efetuadas no mês	0,4
- Soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem	0,4
- Soma dos valores devidos no mês a empregados	0,8
- Valor mensal do aluguel	0,9

**NOTAS:**

1) O art. 535, § 1º, RIR/99 estabelece que, a critério da autoridade lançadora, poderão ser adotados limites e preferências na aplicação dos percentuais, levando em consideração a atividade da empresa:

- a. atividade industrial - soma da folha de pagamento dos empregados, das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- b. atividade comercial - valor das compras;
- c. atividade de prestação de serviço - soma dos valores devidos aos empregados.

1. De acordo com a IN SRF nº 93/97, art.43, deve ser observado:

- a. no caso de empresa com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada uma delas;
- b. se o critério eleito for o lucro real, quando este for decorrente de período-base anual ou mensal, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado;
- c. ao valor determinado de acordo com estes percentuais serão adicionados, para efeitos de se determinar o lucro arbitrado, outros resultados.

**690. Qual o regime de reconhecimento de receitas quando a pessoa jurídica opta pelo lucro arbitrado?**

Regra geral, a pessoa jurídica apura a base de cálculo dos impostos e contribuições pelo regime de competência,

sendo exceção os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos em renda variável, os quais devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro arbitrado quando da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação. (IN SRF nº 93/97, art. 41 § 2º, art.42 e 43).

**NOTA:**

1. Também constitui exceção a regra geral (regime de competência), os lucros derivados nas empresas imobiliárias, os quais serão tributados na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre.
2. Relativamente aos ganhos líquidos, o imposto de renda sobre os resultados positivos mensais apurados em cada um dos dois meses imediatamente anteriores ao do encerramento do período de apuração será determinado e pago em separado, nos termos da legislação específica, dispensado o recolhimento em separado relativamente ao terceiro mês do período de apuração. O imposto pago em separado será considerado antecipação, compensável com o imposto de renda devido no encerramento do período de apuração.
3. A pessoa jurídica poderá excluir a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária ativa dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo regime de competência, relativo a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação tenha sido liquidada (MP nº 1.858-10 de 1999, art. 31 e reedições).

**691. Qual o procedimento a ser adotado na hipótese de arbitramento quando até o ano-calendário anterior a pessoa jurídica pagou imposto de renda com base no lucro real e tinha valores diferidos controlados na parte B do Lalur?**

No período de apuração em que a pessoa jurídica tiver seu lucro arbitrado deverão ser adicionados à base de cálculo trimestral do imposto os saldos dos valores constantes na parte B do Lalur, cuja tributação havia sido anteriormente diferida, aplicando-se esse entendimento, inclusive, ao saldo do lucro inflacionário diferido (RIR/99, art. 536, § 4º).

**692. Qual a alíquota de imposto e qual o adicional a que estão sujeitas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado?**

A alíquota do imposto de renda que incidirá sobre a base de cálculo arbitrada é de 15% (RIR/99, art. 541).

O adicional do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado será calculado mediante a aplicação do percentual de 10% sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$ 60.000,00 em cada trimestre. O valor do adicional deverá ser recolhido integralmente, não sendo admitida quaisquer deduções. Na hipótese de período de apuração trimestral inferior a três meses (início de atividade, por exemplo), deverá ser considerado, para fins do adicional, o valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período (RIR/99, art. 542 e 543).

**693. As pessoas jurídicas que optarem pela tributação com base no lucro arbitrado estão obrigadas a apresentar a DIPJ?**

A pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado deverá apresentar, anualmente, a DIPJ, instituída por intermédio da IN \*SRF nº 127/98.

Na hipótese de adoção do lucro arbitrado apenas em alguns dos períodos de apuração, e nos demais o regime de tributação pelo lucro real ou presumido, deverá informar na DIPJ, juntamente com as demais informações exigidas pelo regime escolhido, em quadro ou ficha específica utilizada para aquela forma de tributação, o(s) período(s) de apuração arbitrado(s).

**694. Qual o tratamento tributário aplicável aos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro arbitrado ?**

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

**695. Como se dará a distribuição do lucro arbitrado ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica e sua respectiva tributação?**

Poderá ser distribuído a título de lucros, sem incidência do imposto de renda (quer na fonte quer na pessoa física), ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, o valor correspondente ao lucro arbitrado, diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep - ADN Cosit nº 04/96) a que estiver sujeita a pessoa jurídica. Igualmente, a pessoa jurídica poderá distribuir valor maior que o lucro arbitrado, também sem incidência do imposto de renda, desde que ela demonstre, via escrituração contábil feita de acordo com as leis comerciais, que o lucro contábil efetivo é maior que o lucro arbitrado.

Todavia, se houver qualquer distribuição de valor a título de lucros superior àquele apurado contabilmente, deverá ser imputado à conta de lucros acumulados ou às de reservas de lucros de exercícios anteriores e estará sujeito à tributação do imposto de renda com base na legislação específica vigente nos respectivos períodos anteriores, com acréscimos legais. Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montantes suficientes, bem assim quando se tratar de lucro que não tenha sido apurado em balanço, a parcela excedente será submetida à tributação, no caso de pessoa física, com base na tabela progressiva aplicável aos rendimentos do trabalho assalariado (IN SRF nº 93/97, art. 48)

**696. A isenção do imposto de renda para os lucros distribuídos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado abrange os demais valores por ela pagos ao titular, sócio ou acionista?**

Não. A isenção somente abrange os lucros distribuídos, não alcançando valores pagos a outros títulos, como por exemplo: *pro labore*, aluguéis e serviços prestados, os quais se submeterão à tributação conforme a legislação que rege a matéria. No caso desses rendimentos serem percebidos por pessoas físicas serão submetidos à tributação com base na tabela progressiva; no caso de beneficiários pessoas jurídicas serão considerados como receita operacional, sendo passíveis ou não de tributação na fonte, conforme a hipótese.

**697.**

**Quais os incentivos fiscais e as deduções do imposto de renda que as empresas que optarem pelo lucro arbitrado poderão utilizar?**

Do imposto apurado com base no lucro arbitrado não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal (RIR/99, art. 541 e 614, II).

Poderá ser deduzido, do imposto apurado em cada trimestre (IN SRF nº 93/97, art.44):

- I. o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido, desde que pago ou retido até o encerramento do correspondente período de apuração;
- II. o imposto de renda pago indevidamente em períodos anteriores.

**698. Como poderá ser compensado o imposto pago a maior no período de apuração?**

No caso em que o valor retido na fonte ou já pago pelo contribuinte for maior que o imposto a ser pago no período de apuração trimestral, a diferença a maior poderá ser compensada com o imposto relativo aos períodos de apuração subseqüentes.

**NOTA:**

O imposto de renda retido na fonte maior que o imposto de renda apurado no período trimestral compensável como "imposto de renda negativo de períodos anteriores".

**699. A pessoa jurídica que for tributada com base no lucro arbitrado em algum período de apuração perde o direito à compensação dos prejuízos fiscais verificados em período anterior?**

Não. Observe-se que o regime de tributação com base no lucro arbitrado não prevê a hipótese de compensar prejuízos fiscais apurados em períodos de apuração anteriores nos quais a pessoa jurídica tenha sido tributada com base no lucro real. Entretanto, tendo em vista que não existe mais prazo para a compensação de prejuízos fiscais, caso a pessoa jurídica retorne ao sistema de tributação com base no lucro real poderá nesse período compensar os prejuízos fiscais anteriores, obedecidas as regras vigentes no período de compensação, desde que continue a manter o controle desses prejuízos no Lalur, parte B.

**700. Qual o tratamento a ser dado pelo fisco às pessoas jurídicas que optarem pela tributação com base no lucro arbitrado, no caso de ser constatada receita bruta (operacional ou não) não oferecida à tributação (omissão de receita)?**

A partir de 1º/1/96, foram estabelecidas regras, com relação à apuração de omissão de receitas, no sentido de que os valores apurados em procedimento de ofício deveriam ser tributados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão, devendo o montante omitido ser computado para determinação da base de cálculo do imposto de renda e do adicional, (RIR/99, art. 537); bem como da CSSL, PIS e Cofins.

Desse modo, no caso de ser apurada omissão de receita em pessoa jurídica que no período de apuração fiscalizado houver adotado a forma de tributação com base no lucro arbitrado, a autoridade fiscal deverá recompor a respectiva base de cálculo, incluindo o montante omitido. A receita assim tributada, considerada distribuída ao titular, sócio ou acionista, não mais sofrerá



tributação, seja na fonte, seja na declaração.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado.

ANEXO B – Acórdão 103-20943 do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Acessado em 09 de dezembro de 2003. Disponível em:

<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/A3A397E3DB2F836803256BDF0008D1C3?OpenDocument>.



*Primeiro Conselho de Contribuintes*

**Número do Recurso: 129024**

**Câmara: TERCEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 10830.010037/00-46**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPJ E OUTROS**

**Recorrente: INCA COMBUSTÍVEIS LTDA.**

**Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPINAS/SP**

**Data da Sessão: 19/06/2002 00:00:00**

**Relator: Alexandre Barbosa Jaguaribe**

**Decisão: Acórdão 103-20943**

**Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento ex officio ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento).

**Ementa:** LUCRO ARBITRADO. Ao fazer a opção pela entrega da DIRPJ pelo Lucro Real, o contribuinte deve transcrever para esta Declaração os dados inseridos nos livros fiscais e comerciais. À falta da apresentação destes livros, mormente após diversas intimações, bem como dos documentos que embasaram a escrita contábil, torna-se imperioso o arbitramento do lucro. É obrigação acessória do sujeito passivo a manutenção de escrituração regular de seus livros fiscais, não cabendo ao fisco o dever de elaborá-los, mais, tão-somente, auditá-los.

**ARBITRAMENTO – PERCENTUAL** - Em não se tratando da hipótese legalmente prevista - revenda de combustíveis, para consumo - aplica-se a regra prevista no caput do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, que estabelece o percentual de 9,6% para determinação do lucro arbitrado.

**ARBITRAMENTO - MULTA AGRAVADA** - A apresentação de declaração de inatividade, ainda que inverídica, não, tem o condão, por si só, de provar o dolo, necessário a caracterizar o agravamento da penalidade.

**CSSL-EXIGÊNCIA REFLEXA** - Em se tratando de exigência reflexa, a ela aplica-se a mesma decisão adotada em relação ao lançamento principal. (Publicado no DOU nº 153 de 09/08/2002)

## ANEXO B – Consulta Fiscal

À  
**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL – SRRF**  
**9ª REGIÃO FISCAL**

**Objeto:** **FORMULA CONSULTA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA PELO IMPOSTO DE RENDA E PELA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

**INDÚSTRIA DE MADEIRAS LTDA.**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº ....., com sede à Rua ....., nº ....., em .....-SC, Fone:....., e-mail ....., vem, por seu Diretor ....., brasileiro, casado, inscrito no CPF sob nº ..... e portador da Carteira de Identidade nº ....., residente e domiciliado à Rua....., nº ....., em.....-SC, infra assinado, expor fatos e formular a consulta que se segue.

**01. DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA CONSULENTE:**

A Consulente é uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, cujo objeto social é a industrialização e comercialização de molduras de madeira.

**02. DA OPÇÃO PELO REFIS:**

A Consulente é optante pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, desde 27/04/2000.

**03. DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA CONSULENTE RELATIVAMENTE AO IRPJ E CSLL NO ANO DE 2002:**

**03.01 PERÍODO DE 01/01/2002 A 30/06/2002:**

No período de 01/01/2002 a 30/06/2002 a Consulente optou pela tributação pelo lucro real, com pagamentos mensais de IRPJ e CSLL com base em balancetes de redução/suspensão, conforme lhe assegura o artigo 230 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

As parcelas mensais do IRPJ e da CSLL foram quitadas nas datas de vencimento, sendo que parte do tributo devido foi compensado com crédito presumido de IPI e o saldo foi pago em DARF nos seguintes códigos:

IRPJ .....Código: 2362

CSLL .....Código: 2484

A opção pelo lucro real está amparada em sua escrituração comercial e fiscal. Nestes 1º e 2º trimestre do ano de 2002, a Consulente escriturou os seguintes livros comerciais e fiscais:

- a) Livro Diário.
- b) Livro Razão.
- c) Livro Registro de Inventário.
- d) Livro Registro de Entradas.
- e) Livro Registro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

Também transcreveu, no Livro Diário, os balanços mensais dos referidos períodos.

### 03.02 PERÍODO DE 01/07/2002 A 31/12/2002:

No período de 01/07/2002 a 31/12/2002, não tendo elementos suficientes para apuração do Lucro Real, a Consulente efetuou pagamentos do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa, com base em sua receita bruta, conforme dispõe o artigo 222 do Decreto 3.000/99.

As parcelas mensais do IRPJ e da CSLL foram quitadas nas datas de vencimento, sendo que parte do tributo devido foi compensado com crédito presumido de IPI e o saldo foi pago em DARF nos seguintes códigos:

IRPJ .....Código: 2362  
CSLL .....Código: 2484

No referido período, de julho a dezembro de 2002, a Consulente **NÃO** escriturou o LALUR e nem o Livro Registro de Inventário.

Foram escriturados o Livro Diário, o Livro Razão e o Livro Registro de Entradas.

### 04. DA IMPOSSIBILIDADE DA CONSULENTE OPTAR PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL, NO 3º E 4º TRIMESTRES DE 2002:

O artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda é taxativo, determinando que ***“a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art 7º)”***.

O Primeiro Conselho de Contribuintes manifestou-se no sentido de que ***“a inexistência do Registro de Inventário justifica o abandono da escrituração e o conseqüente arbitramento do lucro”*** (Ac. 1º CC 103-04.257/82).

Como a Consulente, nos 3º e 4º trimestres de 2002, não escriturou o LALUR e nem o Livro Registro de Inventário, entende que não pode optar, neste período, pela sistemática do lucro real.

## 05. DAS ALTERNATIVAS DE TRIBUTAÇÃO NO 3º E 4º TRIMESTRES DE 2002:

### 05.01 LUCRO PRESUMIDO:

Como a Consulente é optante pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, à primeira vista a mesma poderia, nestes dois trimestres, valer-se da tributação pelo Lucro Presumido.

Entende, porém, a Consulente, que tal opção deveria ter sido efetuada até o pagamento da primeira parcela do IRPJ/CSLL no início de 2002, o que não ocorreu.

Deste modo, entende a Consulente que não poderia valer-se da tributação pelo lucro presumido no 3º e 4º trimestres de 2002.

### 05.02 LUCRO ARBITRADO:

A Consulente tem sua receita bruta conhecida, o que a possibilita de optar pelo lucro arbitrado, conforme se vê da transcrição dos artigos 530 e 531 do Regulamento do Imposto de Renda.

O artigo 530, I e o artigo 531, I, do Decreto nº 3.000/99, assim dispõem:

*“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;  
...”*

*“Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*I – a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;*

*II – o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.*

...

Assim, a Consulente entende que, no 3º e 4º trimestres de 2002, pode valer-se da tributação pela sistemática do Lucro Arbitrado, o que de fato adotou.

**06. DOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO 3º E 4º TRIMESTRES DE 2002:**

A Consulente, sendo no referido período tributada pelo lucro arbitrado, deveria recolher o IRPJ e a CSLL nas seguintes datas e códigos:

Período	Data de vencimento	Código de Arrecadação	
		IRPJ	CSLL
3º trimestre	31/10/2002	5625	2372
4º trimestre	31/01/2003		

Porém a Consulente, indevidamente e como salientado no item "03.02" retro, realizou pagamentos na sistemática da estimativa mensal (lucro real).

Deste modo, o entendimento da Consulente é o seguinte:

- a) Os pagamentos efetuados mensalmente a título de IRPJ e CSLL são indevidos, pois não poderia enquadrar-se na sistemática do lucro real.
- b) Os pagamentos indevidos efetuados mensalmente a título de IRPJ e CSLL (Lucro Real), acrescidos da taxa SELIC, são passíveis de compensação com os valores devidos trimestralmente a título de IRPJ e CSLL (em 31/10/2002 e 31/01/2003), na modalidade do Lucro Arbitrado.

**07. DA CONSULTA:**

Face ao exposto, a Consulente requer a manifestação desta Autoridade Fiscal sobre os seguintes quesitos:

- a) A Consulente pode optar pela tributação pelo Lucro Real, no 3º e 4º trimestres de 2002, mesmo não tendo escriturado, neste período, o LALUR e o Livro Registro de Inventário?
- b) Como a Consulente é optante pelo REFIS, poderia optar pelo Lucro Presumido relativamente ao 3º e 4º trimestres de 2002 (mesmo tendo recolhido as parcelas de IRPJ e CSLL, dos 1º e 2º trimestres, na sistemática do lucro real)?
- c) Como a Consulente tem sua receita bruta conhecida, é correto o seu entendimento no sentido de optar pelo lucro arbitrado nos períodos de apuração relativos ao 3º e 4º trimestres de 2002?
- d) Os pagamentos mensais efetuados a título de IRPJ e CSLL, na sistemática da estimativa mensal, são passíveis de compensação com os valores trimestrais devidos a título de IRPJ e CSLL, na forma de tributação pelo lucro arbitrado?

**08. DA DECLARAÇÃO DA CONSULENTE:**

Em atendimento ao disposto no artigo 3º, da Instrução Normativa nº 230, de 25/10/2002, declara que:

- a) Não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da presente consulta.
- b) Não está intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da presente consulta.
- c) O objeto da presente consulta não é objeto de outra consulta ou litígio.

Termos em que pede deferimento.

.....-SC, 07 de maio de 2003.

**INDÚSTRIA DE MADEIRAS LTDA.**

.....  
Diretor

## Resposta a Consulta



Ministério da Fazenda - MF  
Secretaria da Receita Federal - SRF  
Superintendência da Receita Federal na 9ª Região Fiscal  
Divisão de Tributação - DISTT

Processo de consulta nº

Despacho decisório nº

24, de 30 de maio de 2003

Interessado

CNPJ/CPF

Domicílio fiscal

**Assunto:** Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

**Dispositivos legais:** RIR/1999, arts. 222, 232, 530 e 531, I; IN SRF nº 93/1997, art. 47; IN SRF nº 230/2002, art. 15, IX.

---

Relatório

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta acerca do regime de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, na situação que especifica.

02. Informa que é optante pelo REFIS, e que, no período de janeiro a junho de 2002, adotou o regime de apuração do IRPJ pelo lucro real, com recolhimentos mensais por estimativa, para tanto, procedeu à escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal.

03. Ocorre, porém, que, no período de julho a dezembro de 2002, embora tenha efetuado o pagamento do IRPJ e da CSLL em bases estimadas, deixou de escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e o Livro Registro de Inventário, livros de preenchimento obrigatório para empresas optantes pelo lucro real.

04. Com base no art. 251 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), defende o entendimento de que não pode optar, no período em que sua escrituração está incompleta, pela sistemática do lucro real. O mesmo entendimento se estenderia ao lucro presumido, uma vez que a opção por essa sistemática deveria ter sido efetuada com o primeiro recolhimento de 2002.

05. Uma vez que conhece sua receita bruta, a opção que lhe restaria seria o arbitramento do lucro, prerrogativa essa prevista nos arts. 530, I, e 531, I e II, do RIR/1999.





Ministério da Fazenda – MF  
Secretaria da Receita Federal – SRF  
Superintendência da Receita Federal na 9ª Região Fiscal  
Divisão de Tributação – DISIT

06. Optando por essa sistemática, os recolhimentos efetuados no período a título de antecipação por estimativa tornar-se-iam, ao seu modo de ver, indevidos, e seriam passíveis de compensação com os valores devidos, trimestralmente, na modalidade do lucro arbitrado.

07. Em face do exposto, apresenta os seguintes questionamentos:

- a) A Consultante pode optar pela tributação pelo Lucro Real, no 3º e 4º trimestres de 2002, mesmo não tendo escriturado, neste período, o LALUR e o Livro Registro de Inventário?
- b) Como a consultante é optante pelo REFIS, poderia optar pelo Lucro Presumido relativamente ao 3º e 4º trimestres de 2002 (mesmo tendo recolhido as parcelas de IRPJ e CSLL, dos 1º e 2º trimestres, na sistemática do lucro real)?
- c) Como a consultante tem sua receita bruta conhecida, é correto o seu entendimento no sentido de optar pelo lucro arbitrado nos períodos de apuração relativos ao 3º e 4º trimestres de 2002?
- d) Os pagamentos mensais efetuados a título de IRPJ e CSLL, na sistemática de estimativa mensal, são passíveis de compensação com os valores trimestrais devidos a título de IRPJ e CSLL, na forma de tributação pelo lucro arbitrado?

#### *Fundamentação*

08. Preliminarmente, cumpre ressaltar que a consulta apresentada não preenche os requisitos necessários para que seja considerada eficaz. Explica-se. O processo de consulta é o instrumento posto a disposição do contribuinte para o esclarecimento de dúvidas originadas de ambigüidades da legislação tributária federal, que comprometam sua interpretação. Quando o contribuinte demonstra conhecer suficientemente a legislação e não aponta, em seu texto legal, ou em peculiaridades da situação em que se encontra, elementos que dificultem a aplicação da norma ao fato concreto, o órgão consultivo passa a cumprir mera função homologatória, o que não é de sua competência.

09. Nessas situações, de mera insegurança quanto ao procedimento a ser adotado, sugere-se ao contribuinte que busque informações junto ao plantão fiscal da unidade que jurisdiciona seu domicílio fiscal.

10. Entretanto, apesar da manifesta ineficácia da consulta apresentada, e tendo em vista o princípio da economia processual, transcrever-se-ão alguns questionamentos do manual de perguntas e respostas do programa IRPJ/2003 (disponibilizado aos contribuintes no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), relacionados ao tema trazido à colação nesse processo:

*638. A pessoa jurídica que tenha feito a opção pelo pagamento do imposto com base na estimativa poderá mudar a forma de tributação para o lucro presumido no curso do mesmo ano-calendário?*

*Não. Pelo comando do art. 222, parágrafo único, do RIR/99, a opção pela forma de pagamento do imposto com base na estimativa será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início da atividade. A opção*



Ministério da Fazenda - MF  
Secretaria da Receita Federal - SRF  
Superintendência da Receita Federal na 9ª Região Fiscal  
Divisão de Tributação - DISIT

*pela forma de tributação é irrevogável e deverá permanecer a mesma para todo o ano-calendário. RIR/99, art. 232. Portanto, a pessoa jurídica que fez opção pelo pagamento por estimativa não mais poderá alterar a sua forma de tributação para dentro do mesmo ano-calendário, mesmo que preencha as condições exigidas pelo lucro presumido, uma vez que inexistente previsão legal que autorize tal procedimento.*

**675. A pessoa jurídica que tenha adotado o regime de tributação com base no lucro real poderá mudar a forma de tributação para o lucro arbitrado no curso do mesmo ano-calendário?**

*A adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado só é cabível na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária. Ocorrendo tal situação e conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá arbitrar o lucro tributável do respectivo ano-calendário, ou somente de um trimestre, sendo-lhe assegurado o direito de permanecer no regime do lucro real nos demais períodos de apuração trimestrais (RIR/99, art. 531, inciso I, e IN SRF nº 93/97, art. 47).*

**679. Quais as hipóteses de arbitramento do lucro previstas na legislação tributária?**

*O imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (RIR/99 art. 530):*

*I) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

- a. *identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b. *determinar o lucro real;*

*II) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;*

*III) o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;*

*IV) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;*

*V) o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;*

*VI) o contribuinte não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontra obrigado ao lucro real.*

**NOTA:**

*As pessoas jurídicas, cujas filiais, sucursais ou controladas no exterior não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados, terão os*